

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 451/2016-T

Tema: IS – Terreno para construção – Verba 28.1 da TGIS – Inconstitucionalidade material – Reforma do acórdão (anexa à decisão).

* Substitui a Decisão Arbitral de 27 de fevereiro de 2017

Decisão Arbitral, proferida em resultado do acórdão do Tribunal Constitucional de 24 de abril de 2017, através da qual se determina a reforma da decisão arbitral proferida em 27 de fevereiro de 2017.

Os árbitros Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), (designado pelos outros Árbitros), Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira e Dr. João Menezes Leitão, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-11-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º ... andar, em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., contribuinte com o mesmo número de identificação fiscal (doravante, “A...” ou “PRIMEIRA REQUERENTE”);

B..., S.A., com sede na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., contribuinte com o mesmo número de identificação fiscal (doravante, “B...” ou “SEGUNDA REQUERENTE”); e

C..., S.A., com sede na Rua..., ..., ..., em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., contribuinte com o

mesmo número de identificação fiscal (doravante, “C...” ou “TERCEIRA REQUERENTE”),

apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, artigos 2.º, n.º 1, a), 5.º, n.º 3, a), 6.º, n.º 2, b), 10.º, n.º 1, a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade de liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2014.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

A Requerente designou como Árbitro o Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-08-2016.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. João Menezes Leitão.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 25-10-2016.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11-11-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral e/ou da impropriedade do meio processual, para pronúncia sobre a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS, defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes e requereu que *«estribando-se os fundamentos do presente pedido de pronúncia arbitral essencialmente na (suposta) desconformidade constitucional da aludida Verba 28.1 do CIS, caso o Tribunal Arbitral venha a acolher a pretensão das Requerentes e, inerentemente, recuse a aplicação desta norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, requer-se, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP e no artigo 72º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, seja*

determinada a notificação ao Ministério Público do douto acórdão arbitral, a fim de que este dê cumprimento as suas prerrogativas legais».

Por despacho de 07-12-2016, foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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) e estão devidamente representadas.

Não se vislumbra qualquer nulidade.

2. Reforma de acórdão

Por acórdão de 27-07-2017 foi decidido:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de anulação das seguintes liquidações, com as modificações quantitativas decorrentes da procedência dos pedidos de correcção apresentados pelas Requerentes, indicadas na alínea SS) da matéria de facto fixada:

a) Liquidações relativas à Requerente A...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 18.678,20;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 24.838,40;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 89.789,00;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 25.023,65;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 132.805,10;

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 44.911,85;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 33.260,74;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.086,80;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 37.957,10;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 15.247,60;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.852,00;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.767,40;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.767,40;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 11.431,40;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 29.131,90;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 28.738,20;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.852,20;

b) Liquidações relativas à Requerente B...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 118.957,19;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € € 18.221,01;

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 130.813,32;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 46.125,64;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 90.066,46;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 5.765,84;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 58.786,44;

c) Liquidações relativas à Requerente C...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 20.349,70;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 29.419,70;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 59.936,06;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 36.686,62;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 65.519,69;

- b) Julgar procedente o pedido de restituição a cada uma das Requerentes do imposto que cada uma pagou e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os respectivos pagamentos cujos montantes deverão ser determinados em execução do presente acórdão;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de pagamento de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira destes pedidos;
- d) Indeferir os requerimentos de condenação por litigância de má-fé e de envio de certidão à Ordem dos Advogados.

Do acórdão foi interposto recurso para o Tribunal Constitucional, que o julgou procedente, pela Decisão Sumária n.º 214/2017, de 24-04-2017, decidindo o seguinte:

- a. Não julgar inconstitucional a norma constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na medida em que impõe a tributação anual da propriedade de terrenos para construção de valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1 000 000,00 para os quais a construção autorizada ou prevista não inclui qualquer fração suscetível de utilização independente com valor igual ou superior àquele;
- b. Não julgar inconstitucional a norma constante da citada verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, com idêntica redação, na medida em que se aplica a situações em que os terrenos para construção pertencem a empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para revenda
E, em consequência,
- c. Conceder provimento ao recurso e determinar a reforma da decisão recorrida de harmonia com os precedentes juízos negativos de inconstitucionalidade.

Uma vez que *«as decisões do Tribunal Constitucional são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades»* (artigo 2.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro), procede-se à reforma do acórdão nos termos que seguem.

3. Questão da incompetência do tribunal arbitral para apreciar as questões de inconstitucionalidade suscitadas ou da impropriedade do meio processual utilizado

O artigo 204.º da CRP estabelece que *«nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados»*.

Na mesma linha, o artigo 2.º, n.º 2, do ETAF de 2015, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT,

estabelece que *«nos feitos submetidos a julgamento, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados»*.

Destas normas decorre que todos os tribunais, inclusivamente os tribunais arbitrais (previstos no artigo 209.º, n.º 2, da CRP) são competentes para apreciar a inconstitucionalidade das normas que tenham de ser aplicadas nas suas decisões.

«Como garantes da constituição, os tribunais são todos iguais e todos têm o mesmo peso na fiscalização judicial da constitucionalidade. Precisamente por isso, no âmbito da actividade jurisdicional, eles têm, em razão da sua competência, o dever de examinar se as normas relevantes para a decisão da questão substituída à sua apreciação estão ou não em conformidade com as normas e princípios constitucionais. Por outras palavras: a questão ou questões constitucionais que se colocam na decisão do caso a resolver pelos tribunais devem ser por eles conhecidas e respondidas». «Um corolário lógico de todas estas dimensões do dever de exame de actos normativos eventualmente aplicáveis nos feitos submetidos a julgamentos é o da garantia de uma decisão judicial em conformidade com a constituição no caso concreto («feito»). A garantia desta decisão judicial pode e obter-se através de vários esquemas processuais, mas, no direito constitucional português, ela pressupõe que o juiz da causa examine e conheça a questão de inconstitucionalidade e decida o caso em consonância com o juízo por ele feito sobre esta questão». (¹)

Trata-se da fiscalização concreta da inconstitucionalidade, prevista no artigo 280.º da CRP, de natureza incidental, a ter lugar no processo em que as questões são suscitadas e com efeito a ele restritos, que difere da fiscalização abstracta, a que se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, que é da exclusiva competência do Tribunal Constitucional, através de meio processual próprio, nos termos do artigo 281.º da CRP.

Por outro lado, a circunstância de o princípio da legalidade obstar a que a Administração Tributária fiscalize a inconstitucionalidade das normas a aplica e esteja obrigada a aplicar normas inconstitucionais *«a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas,*

¹ J.J.GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª edição, II volume, página 519.

como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP)» (²), o que é corolário do princípio da separação dos poderes, não implica que os tribunais tenham idêntico impedimento de fiscalização da constitucionalidade das normas que devam ser aplicadas nas suas decisões, pois é a própria Constituição, em concretização desse mesmo princípio da separação dos poderes, que atribui aos tribunais o poder/dever de efectuarem tal fiscalização dos actos normativos praticados pelos órgãos com poder legislativo.

No caso em apreço, como resulta do teor literal dos pedidos formulados, as questões de inconstitucionalidade e desaplicação da norma da verba 28.1. da TGIS são suscitadas com natureza **incidental** [pedido formulado na alínea a) do petitório], como pressuposto dos pedidos de anulação dos actos tributários impugnados [pedido b)] e de restituição dos valores arrecadados acrescidos de juros [pedido c)].

Por isso, não é pedida a este Tribunal Arbitral a fiscalização abstracta da constitucionalidade, que visa a sua declaração de ilegalidade sem conexão com qualquer acto Administrativo ou tributário e que só é permitida ao Tribunal Constitucional em processo próprio, mas sim uma pronúncia de natureza incidental, conexionada com actos tributários determinados, que todos os tribunais devem fazer, mesmo oficiosamente, por força do artigo 204.º da CRP, relativamente a todas as normas que devam aplicar e sobre cuja constitucionalidade se suscitem dúvidas.

A violação da Constituição pelas normas aplicadas num acto tributário constitui ilegalidade e este Tribunal Arbitral que tem competência para apreciar todas as questões de legalidade de actos de liquidação, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que tem necessariamente competência para apreciar as questões de inconstitucionalidade suscitadas, com efeitos restritos ao presente processo.

Na verdade, a violação da Constituição por um acto de liquidação constitui uma ilegalidade geradora de vício que o afecta (³) e, por isso, é susceptível de ser apreciada em

² Como tem entendido uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, entre outros, pelo acórdão de 04-03-2015, processo n.º 01529/14.

³ O vício será anulabilidade ou nulidade (neste caso quando afecte o núcleo essencial de um direito fundamental) como tem entendido uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo: acórdãos de 04-03-1998, processo n.º 019305, BMJ n.º 475, 380; de 8-7-1998, processo n.º 022201; de 30-6-1999, processo n.º 022251; de 02-05-2001, processo n.º 25696, AD n.º 484, 492; de 10-4-2002, processo n.º 026390, AP-DR de 08-03-2004, 988; de 11-10-2006, processo n.º 0676/06.

processo arbitral, como qualquer outra, pois o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do RJAT não afasta das competências dos tribunais arbitrais a declaração de tais ilegalidades.

Por outro lado, sendo claro que o processo de impugnação judicial é meio processual adequado para a apreciação de ilegalidades derivadas da aplicação de normas inconstitucionais (⁴) e sendo, em princípio, o processo arbitral um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 3 de Abril), também poderá no processo arbitral ser efectuada essa apreciação quando não exista norma especial que restrinja que afaste a sua competência.

Improcedem, assim, estas excepções de incompetência e/ou inidoneidade do meio processual.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia do..., concelho de Lisboa, no valor de € 26.116,50 (vinte e seis mil, cento e dezasseis Euros e cinquenta cêntimos) (Documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 34.614,70 (trinta e

⁴ Como sempre entendeu o Supremo Tribunal Administrativo e se constata em todos os processos citados na nota anterior.

- quatro mil, seiscentos e catorze Euros e setenta cêntimos) (Documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 96.990,90 (noventa e seis mil, novecentos e noventa Euros e noventa cêntimos) (Documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 142.577,30 (cento e quarenta e dois mil, quinhentos e setenta e sete Euros e trinta cêntimos) (Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 33.260,74 (trinta e três mil, duzentos e sessenta Euros e setenta e quatro cêntimos) (Documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 24.688,80 (vinte e quatro mil, seiscentos e oitenta e oito Euros e oitenta cêntimos) (Documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 38.940,60 (trinta e oito

mil, novecentos e quarenta Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 15.247,60 (quinze mil, duzentos e quarenta e sete Euros sessenta cêntimos) (Documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 32.599,00 (trinta e dois mil, quinhentos e noventa e nove Euros) (Documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 27.921,40 (vinte e sete mil, novecentos e vinte e um Euros e quarenta cêntimos) (Documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 27.921,40 (vinte e sete mil, novecentos e vinte. e um Euros e quarenta cêntimos) (Documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a-Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 13.774,60 (treze mil,

setecentos e setenta e quatro Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 29.131,90 (vinte e nove mil, cento e trinta e um Euros e noventa cêntimos) (Documento n.º 13, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 40.433,70 (quarenta mil, quatrocentos e trinta e três Euros e setenta cêntimos) (Documento n.º 14, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 32.599,00 (trinta e dois mil, quinhentos e noventa e nove Euros) (Documento n.º 15, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à A... invocaram a verba 28.1 da TGIS;
- Relativamente às liquidações que constam dos documentos n.ºs 1 a 4, 6, 7, 9 a 12, 14 e 15, a A... apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à A..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., referido no documento n.º 3, no valor de €

25.023,65 (vinte e cinco mil e vinte e três Euros e sessenta e cinco cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu e notificou à A..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U..., referido no documento n.º 4, no valor de € 44.911,85 (quarenta e quatro mil, novecentos e onze Euros e oitenta e cinco cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a A... não foi notificada de decisão sobre o requerimento que apresentou na parte relativa aos restantes imóveis;
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 130.150,10 (cento e trinta mil, cento e cinquenta Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 166.535,10 (cento sessenta e seis mil, quinhentos e trinta e cinco Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B...do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 51.267,80 (cinquenta e um mil, duzentos e sessenta e sete Euros e oitenta cêntimos) (Documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 99.411,10 (noventa e nove mil, quatrocentos e onze Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 65.434,60 (sessenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e quatro Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à B... invocaram a verba 28.1 da TGIS;
- Relativamente a todas as liquidações relativas à B..., esta apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à B..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 18.221,01 (dezoito mil, duzentos e vinte e um Euros e um cêntimo) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à B..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 5.765,84 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco Euros e oitenta e quatro cêntimos) (Liquidação com o n.º

2016..., que consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a B... não foi notificada de decisão sobre o requerimento que apresentou na parte relativa aos restantes imóveis;
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 20.349,70 (vinte mil, trezentos e quarenta e nove euros e setenta cêntimos) (documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 33.516,40 (trinta e três mil, quinhentos e dezasseis Euros e quarenta cêntimos) (documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 62.498,50 (sessenta e dois mil, quatrocentos e noventa e oito Euros e cinquenta cêntimos) (documento n.º 27 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 68.823,20 (sessenta e oito mil, oitocentos e vinte e três Euros e vinte cêntimos) (documento n.º 28 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à C... invocaram a verba 28.1 da TGIS;

- Relativamente às liquidações relativas aos prédios com os artigos matriciais U-... e U-..., a C... apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Ainda em 22-04-2016, a C... apresentou outro requerimento relativo à liquidação referente ao prédio com o artigo matricial U-..., em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de nova guia de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional do prédio;
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à C..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 36.686,62 (trinta e seis mil, seiscentos e oitenta e seis Euros e sessenta e dois cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a C... não foi notificada de decisão sobre os requerimentos que apresentou relativamente aos imóveis com os artigos matriciais U-... e U-...;
- As Requerentes pagaram os valores das liquidações que não foram objecto de requerimentos de emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo;
- Todos os prédios referidos são terrenos para construção em que está prevista a construção de prédios com componente habitacional;
- As ora Requerentes são sociedades comerciais que exercem regularmente, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda;

- Em 28-07-2016, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- Em 05-09-2016, foi emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira a informação que consta das páginas 4 a 8 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E PARECER

Procedeu-se em 5-04-2016, à liquidação do Imposto de Selo, nos termos do artigo 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), dos lotes de terreno para construção pertencentes aos contribuintes supra identificados.

Em 22-04-2016, os contribuintes de A..., B... e C... SA, entregaram neste Serviço de Finanças requerimentos, em que solicitavam a rectificação da liquidação e respectivas notas de cobrança referente ao Imposto de Selo verba 28, de forma as mesmas reflectirem proporcionalmente e em conformidade com a avaliação realizada pela AT nos termos da lei, as diferentes afectações dos prédios urbanos destinados à construção.

Por despacho da Ex.ma Senhora Chefe de Finanças de 27-04-2016 e 14-06-2016, procedeu-se à inserção da isenção de Imposto de Selo, nas afectações referentes a Serviços, Comércio, o que levou o Sistema Gestão de Fluxos Financeiros a proceder a anulações/ reembolsos ou emissão novas notas de cobrança, referentes aos prédios reclamados.

A...				
Freguesia	ARTIGO	VPT* (€)	VPT parte habitacional (€)	
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.377.460,00	1.143.140,00	1
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	3.259.900,00	2.285.200,00	1
...	...	2.792.140,00	2.276.740,00	1
...	...	2.792.140,00	2.276.740,00	1
...	...	4.043.370,00	2.873.820,00	1
...	...	3.259.900,00	2.285.200,00	1
...	...	3.894.060,00	3795.710,00	1
...	...	2.611.650,00	1.867.820,00	1
...	...	3.461.470,00	2.483.840,00	1
...	...	9.699.090,00	8.979.800,00	2
...	...	14.257.730,00	13.280.510,00	2
...	...	2.468.880,00	2.208.680,00	1

B...				
Freguesia	ARTIGO	VPT*	VPT parte habitacional	
...	...	13.015.010,00	11.895.250,00	2
...	...	16.653.510,00	13081.980,00	1
...	...	5.126.780,00	4.612.570,00	1
...	...	9.941.110,00	9.004.800,00	2
...	...	6.543.460,00	5.878.280,00	1

C...				
Freguesia	ARTIGO	VPT*	VPT parte habitacional	
...	...	6.882.320,00	3.351.640,00	1
...	...	6.249.850,00	6.249.850,00	2
...	...	6.882.320,00	6.553.840,00	1

*Valor Patrimonial Tributário

(1) Foi criada nova nota de cobrança da 3ª prestação/ Novembro, com valor inferior à 1ª e 2ª prestação, havendo assim acerto do Imposto devido.

(2) Os valores pagos na 1ª e 2ª prestação, foram superiores aos devidos após a rectificação da liquidação. Assim, a 3ª prestação/Novembro foi anulada, e procedeu-se ao reembolso dos valores pagos em excesso.

(3) VPT habitacional inferior a 1.000.000€, notas de cobrança anuladas, e valores pagos já reembolsados na presente data.

Mais se informa que, relativamente aos prédios urbanos da freguesia da ... com os artigos ... e..., e da freguesia do ... com o artigo..., pertencentes à sociedade A... SA, B... SA, e ao artigo ... da freguesia de ... e propriedade da sociedade C... SA, não foram objecto de alteração/rectificação ao valor a pagar de imposto de Selo, pois não foi entregue requerimento / reclamação graciosa para os mesmos.

- As Requerentes, relativamente aos prédios em que houve redução de imposto, pagaram os seguintes valores:
 - (i) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 18.678,20;
 - (ii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 24.838,40;
 - (iii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 89.789,00;
 - (iv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 132.805,10;
 - (v) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.086,80;
 - (vi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 37.957,10;
 - (vii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.852,00;
 - (viii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.767,40;

- (ix) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.767,40;
- (x) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 11.431,40;
- (xi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 28.738,20;
- (xii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.852,20;
- (xiii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 118.957,19;
- (xiv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 130.813,32;
- (xv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 46.125,64;
- (xvi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 90.066,46;
- (xvii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 58.786,44;
- (xviii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 29.419,70;
- (xix) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 59.936,06;
- (xx) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 65.519,69.

4.2. Fundamentação da fixação da matéria de facto e factos não provados

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e pela Autoridade Tributária e Aduaneira e nos que fazem parte do processo administrativo.

O facto provado PP), relativo à actividade das Requerentes baseia-se na afirmação que é feita no artigo 87.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relativamente à afirmação das Requerentes de que apresentaram reclamações graciosas, provou-se que apresentaram requerimentos, ao abrigo do princípio da colaboração, em que invocaram a ilegalidade das liquidações nas partes que em que tinha aplicado a verba 28.1 da TGIS aos valores de partes não habitacionais dos prédios referidos.

Os factos dados como provados em SS) baseiam-se nas afirmações que as Requerentes fazem no ponto 10 da sua alegação, que não são contestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e na Informação referida na alínea RR).

A Autoridade Tributária e Aduaneira não comunicou ao Tribunal Arbitral a emissão de novas liquidações em substituição das corrigidas, mas não se verifica uma situação enquadrável no artigo 20.º, n.º 1, do RJAT, pois aqui apenas prevê a modificação objectiva da instância quando a substituição dos actos objecto do pedido de decisão arbitral se baseia em «*factos novos*», o que não se verifica no caso em apreço, pois todos os factos relevantes já eram do conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, com se vê pelas cópias das cadernetas prediais.

Nestas circunstâncias, continuam a ser objecto do processo as liquidações indicadas no pedido de pronúncia arbitral pelo que não é necessária para a decisão da causa, a junção de elementos complementares do processo administrativo, que não se apurou que existam, requerida pelas Requerentes na sua alegação.

Atender-se-á, porém, ao valor de imposto do Selo que as Requerentes indicam ter pago relativamente a cada um dos prédios, já que não é contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

5. Matéria de direito

5.1. Questões que são objecto do processo

No presente processo são imputadas às liquidações impugnadas apenas vícios com base na inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, vícios estes que não foram imputados nos requerimentos apresentados pelos Sujeitos Passivos à Autoridade Tributária e Aduaneira em que pediram a correcção das liquidações referidas na matéria de facto fixada.

A possibilidade de um acto de liquidação ser impugnado em processo arbitral e, concomitantemente, através de meios administrativos ou judiciais é admitida pelo artigo 13.º, n.º 4, do RJAT, desde que no processo arbitral e noutros meios impugnatórios não sejam invocados **os mesmos fundamentos**.

Na verdade, estabelece-se naquela norma que *«a apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, **com os mesmos fundamentos**, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa»*, o que tem obviamente ínsito que **com fundamentos diferentes** é admissível a pendência simultânea do processo arbitral e de outros meios impugnatórios que tenham por objecto a apreciação da legalidade do mesmo acto.

Por isso, tem de se concluir deste regime especial para os processos arbitrais que não é aplicável o regime que no artigo 111.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT se prevê para os casos da sua pendência simultânea de impugnação administrativa com impugnação judicial.

No caso em apreço, verifica-se uma situação deste tipo, pois o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado quando ainda estavam pendentes de decisão alguns dos requerimentos apresentados, mas os vícios de inconstitucionalidade que são imputados às liquidações no presente processo arbitral não lhes foram imputados nesses requerimentos.

É corolário da possibilidade de pendência simultânea de processo arbitral e de outros meios impugnatórios com fundamentos diferentes que no processo arbitral a apreciação da legalidade se restrinja aos fundamentos nele invocados.

Assim, no presente processo apenas está em causa a apreciação dos vícios de aplicação de norma inconstitucional imputados pelas Requerentes às liquidações.

5.2. Decisão do Tribunal Constitucional

Como se referiu, as questões de inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS suscitadas pelas Requerentes foram já julgadas por decisão transitada em julgado pelo Tribunal Constitucional, tendo sido decidido que aquela norma não enferma de inconstitucionalidade.

Assim, tendo o decidido pelo Tribunal Constitucional força obrigatória no processo, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, que aplicaram aquela verba 28.1 da TGIS, não enfermam dos vícios que as Requerentes lhes imputam.

Improcede, assim o pedido de pronúncia arbitral.

6. Pedido de restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios

As Requerentes formulam pedidos de restituição das quantias arrecadadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira bem como de pagamento de juros indemnizatórios.

Os pedidos de restituição de quantias e o pagamento de juros indemnizatórios tem como pressuposto a ilegalidade dos pagamentos efectuados pelas Requerentes, como se conclui dos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT e 24.º n.º 1, do RJAT.

Concluindo-se que as liquidações não enfermam das ilegalidades que lhes foram imputadas pelas Requerentes, improcedem os pedidos de restituição de quantias e de pagamento de juros indemnizatórios.

7. Pedidos de condenação por litigância de má-fé

As Requerentes pedem a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira por litigância de má-fé.

De harmonia com o preceituado no artigo 542.º do CPC,

2. Diz-se litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave:

- a) Tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar;
- b) Tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa;
- c) Tiver praticado omissão grave do dever de cooperação;
- d) Tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.

A afirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que não foram apresentadas reclamações gratuitas, que as Requerentes indicam como fundamento do pedido de condenação por litigância de má-fé, é factualmente verdadeira, pois os requerimentos apresentados foram tratados como se fossem reclamações gratuitas, mas, formalmente, foram denominados pelas próprias Requerentes como requerimentos ao abrigo do princípio da cooperação.

Assim, não se encontra preenchida qualquer das situações em que a lei prevê a condenação por litigância de má-fé, pelo que se indefere o requerimento.

8. Extracção de certidão para envio a Ordem dos Advogados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira pede a extracção de certidão da alegação das Requerentes por entenderem que elas mostram falta de probidade, urbanidade e correcção dos Senhores Mandatários, na parte em que se referem à questão da denominação dos requerimentos apresentados tendo em vista a correcção de liquidações e que foi fundamento do pedido de condenação por litigância de má-fé.

Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira que

«Não podem os juristas designados pela Requerida neste processo deixar de manifestar o seu profundo e inteiro repúdio pela conduta desrespeitosa dos Mandatários das Requerentes para com os colegas e, concomitantemente, para

com o Tribunal numa clara falta de respeito pelos deveres ínsitos no Estatuto da Ordem dos Advogados, nomeadamente a probidade, urbanidade e correcção, e que, quanto mais não fosse, as mais simples regras de cortesia deveriam impedir de tecer as considerações que se permitiu nas suas doutas alegações».

«Com efeito, os mandatários das Requerentes colide frontalmente com os deveres de probidade, urbanidade e correcção quando repetida, sobranceira e fastidiosamente se refere aos ora signatários – “os juristas designados” cit. – de forma desrespeitadora, pejorativa e infame».

Os Senhores Mandatários das Requerentes pronunciaram-se sobre o requerido pela Autoridade Tributária e Aduaneira defendendo, em suma, que o uso da expressão «*juristas designados*» é correcta, não exprimindo qualquer sobranceira, e que, de harmonia com o disposto no Artigo 545.º só se justificaria o envio de certidão à Ordem dos Advogados se se concluísse pela má-fé dos mandatários das Requerentes.

O requerimento de condenação por litigância de má-fé, não sendo cortês, não excede o que é tolerável, no contexto de um requerimento desse tipo, em que se imputa uma conduta reprovável à parte contrária.

Por outro lado, a expressão «*juristas designados*» não pode considerar-se ofensiva, especialmente num contexto em que foram os próprios representantes da Senhora Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo que adoptaram essa designação no processo administrativo para se referirem a si próprios, como se vê pela informação que prestaram que consta das páginas 5 a 9 do processo administrativo digitalizado (documento com a designação «*PAG 1 A PAG 50*»).

Não há também fundamento para afirmar litigância de má-fé pelos Senhores Mandatários das Requerentes.

Nestes termos, não se justifica o envio da requerida certidão, pelo que se indefere o requerimento.

9. Decisão

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

- a. Julgar improcedentes todos os pedidos;
- b. Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

10. Valor do processo

Na fixação do valor da causa dos processos arbitrais tributários são aplicáveis as regras do CPPT, por remissão do artigo 6.º, alínea a), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, quando são impugnadas liquidações, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende [artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT].

A instância inicia-se pela proposição da acção e esta **considera-se proposta**, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respectiva petição inicial [artigo 259.º, n.º 1, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Na determinação do valor da causa, deve atender-se ao **momento em que a acção é proposta**, excepto quando haja reconvenção ou intervenção principal (artigo 299.º, n.º 1, do CPC).

Assim, são irrelevantes as alterações com reflexo no valor da causa posteriores à propositura da acção. (⁵)

As Requerentes, no pedido de constituição do tribunal arbitral e no pedido de pronúncia arbitral, indicaram como actos impugnados as seguintes liquidações:

Liquidação n.º...	26.116,50	U-...
Liquidação n.º...	34.614,70	U-...
Liquidação n.º...	96.990,90	U-...
Liquidação n.º...	142.577,30	U-...
Liquidação n.º...	33.260,74	U-...
Liquidação n.º...	24.688,80	U-...

⁵ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11-05-20111, processo n.º 1071/08.7TTTCBR.C1.S1.

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, Volume 3º, Coimbra Editora, Coimbra, 1946, páginas 649-650.

Liquidação n.º...	38.940,60	U-...
Liquidação n.º...	15.247,60	U-...
Liquidação n.º...	32.599,00	U-...
Liquidação n.º...	27.921,40	U-...
Liquidação n.º...	27.921,40	U-...
Liquidação n.º...	13.774,60	U-...
Liquidação n.º...	29.131,90	U-...
Liquidação n.º...	40.433,70	U-...
Liquidação n.º...	32.599,00	U-...
Liquidação n.º...	25.023,65	U-...
Liquidação n.º...	44.911,85	U-...
Liquidação n.º...	130.150,10	U-...
Liquidação n.º...	166.535,10	U-...
Liquidação n.º...	51.267,80	U-...
Liquidação n.º...	99.411,10	U-...
Liquidação n.º...	65.434,60	U-...
Liquidação n.º ...	18.221,01	U-...
Liquidação n.º...	5.765,84	U-...
Liquidação n.º...	20.349,70	U-...
Liquidação n.º...	33.516,40	U-...
Liquidação n.º...	62.498,50	U-...
Liquidação n.º...	68.823,20	U-...
Liquidação n.º...	36.686,62	U-...
Total	1.445.413,6	
	1	

O facto de em relação a algumas das liquidações que foram impugnadas já terem sido proferidas decisões de reclamações gratuitas, que as poderiam revogar parcialmente, não afasta a realidade de que as Requerentes pediram a anulação de todas elas, tanto das

iniciais como das emergentes das reclamações graciosas, e de que a manutenção dos pedidos de anulação das iniciais mantém para as Requerentes utilidade, pois as decisões das reclamações graciosas poderiam ser revogadas.

Aliás, no caso em apreço, constata-se, em relação a todas as liquidações emitidas na sequência de reclamações graciosas, que os valores que as Requerentes referem como terem sido pagos a final e que pretendem que lhe sejam reembolsados são superiores aos que se referem nessas liquidações.

Assim:

- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 96.990,90, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 25.023,65, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 89.789,00;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 142.577,30, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 44.911,85, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 132.805,10;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 130.150,10, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 18.221,01, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 118.957,19;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 99.411,10, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 5.765,84, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 90.066,46;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 62.498,50, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 36.686,62, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 59.936,06.

Por isso, é de concluir que, para efeitos de fixação do valor da causa, há que atender ao valor de todas as liquidações iniciais cuja anulação as Requerentes pediram,

independentemente dos actos de potencialmente revogatórios, porque tal anulação foi pedida e as Requerentes pretendem obter com a decisão arbitral o efeito útil que não lhes era assegurado, como não foi, pelas decisões das reclamações graciosas que já tinham sido decididas.

Aliás, foi, decerto, por entenderem que tinham interesse na apreciação da legalidade de todas as liquidações iniciais, mesmo aquelas em que já tinham sido decididas reclamações graciosas, que as Requerentes formularam os respectivos pedidos de anulação.

Assim, das liquidações cuja anulação é pedida inicialmente, apenas não será de considerar como tendo utilidade económica autónoma as liquidações que resultaram das reclamações graciosas, já que as importâncias nestas referidas, estão incluídas nos valores das iniciais e, por isso, estes valores não devem ser considerados para determinação da *«importância cuja anulação se pretende»*, a que se refere a alna a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.314.804,64**.

Lisboa, 10-12-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Rogério Fernandes Ferreira)

(João Menezes Leitão)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 451/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Decisão reformada pela decisão arbitral de 10 de dezembro de 2018.

* Substituída pela Decisão Arbitral de 10 de dezembro de 2018

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), (designado pelos outros Árbitros), Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira e Dr. João Menezes Leitão, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-11-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., com sede na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., contribuinte com o mesmo número de identificação fiscal (doravante, “A...” ou “PRIMEIRA REQUERENTE”);

B..., S.A., com sede na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., contribuinte com o mesmo número de identificação fiscal (doravante, “B...” ou “SEGUNDA REQUERENTE”); e

C..., S.A., com sede na Rua..., ..., ..., em Lisboa, pessoa colectiva matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º... contribuinte com o mesmo número de identificação fiscal (doravante, “C...” ou “TERCEIRA REQUERENTE”),

apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, artigos 2.º, n.º 1, a), 5.º, n.º 3, a), 6.º, n.º 2, b), 10.º, n.º 1, a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade de liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2014.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

A Requerente designou como Árbitro o Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-08-2016.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. João Menezes Leitão.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 25-10-2016.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11-11-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral e/ou da impropriedade do meio processual, para pronúncia sobre a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS, defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes e requereu que *«estribando-se os fundamentos do presente pedido de pronúncia arbitral essencialmente na (suposta) desconformidade constitucional da aludida Verba 28.1 do CIS, caso o Tribunal Arbitral venha a acolher a pretensão das Requerentes e, inerentemente, recuse a aplicação desta norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, requer-se, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP e no artigo 72º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, seja determinada a notificação ao Ministério Público do douto acórdão arbitral, a fim de que este dê cumprimento as suas prerrogativas legais»*.

Por despacho de 07-12-2016, foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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) e estão devidamente representadas.

Não se vislumbra qualquer nulidade.

Importa apreciar prioritariamente as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Questão da incompetência do tribunal arbitral para apreciar as questões de inconstitucionalidade suscitadas ou da impropriedade do meio processual utilizado

O artigo 204.º da CRP estabelece que *«nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados»*.

Na mesma linha, o artigo 2.º, n.º 2, do ETAF de 2015, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, estabelece que *«nos feitos submetidos a julgamento, os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal não podem aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados»*.

Destas normas decorre que todos os tribunais, inclusivamente os tribunais arbitrais (previstos no artigo 209.º, n.º 2, da CRP) são competentes para apreciar a inconstitucionalidade das normas que tenham de ser aplicadas nas suas decisões.

«Como garantes da constituição, os tribunais são todos iguais e todos têm o mesmo peso na fiscalização judicial da constitucionalidade. Precisamente por isso, no âmbito da actividade jurisdicional, eles têm, em razão da sua competência, o dever de examinar se as normas relevantes para a decisão da questão substituída à sua apreciação estão ou não em conformidade com as normas e princípios constitucionais. Por outras palavras: a questão ou questões constitucionais que se colocam na decisão do caso a resolver pelos

tribunais devem ser por eles conhecidas e respondidas». «Um corolário lógico de todas estas dimensões do dever de exame de actos normativos eventualmente aplicáveis nos feitos submetidos a julgamentos é o da garantia de uma decisão judicial em conformidade com a constituição no caso concreto («feito»). A garantia desta decisão judicial pode e obter-se através de vários esquemas processuais, mas, no direito constitucional português, ela pressupõe que o juiz da causa examine e conheça a questão de inconstitucionalidade e decida o caso em consonância com o juízo por ele feito sobre esta questão». (⁶)

Trata-se da fiscalização concreta da inconstitucionalidade, prevista no artigo 280.º da CRP, de natureza incidental, a ter lugar no processo em que as questões são suscitadas e com efeito a ele restritos, que difere da fiscalização abstracta, a que se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, que é da exclusiva competência do Tribunal Constitucional, através de meio processual próprio, nos termos do artigo 281.º da CRP.

Por outro lado, a circunstância de o princípio da legalidade obstar a que a Administração Tributária fiscalize a inconstitucionalidade das normas a aplica e esteja obrigada a aplicar normas inconstitucionais «*a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de 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)*» (⁷), o que é corolário do princípio da separação dos poderes, não implica que os tribunais tenham idêntico impedimento de fiscalização da constitucionalidade das normas que devam ser aplicadas nas suas decisões, pois é a própria Constituição, em concretização desse mesmo princípio da separação dos poderes, que atribui aos tribunais o poder/dever de efectuarem tal fiscalização dos actos normativos praticados pelos órgãos com poder legislativo.

No caso em apreço, como resulta do teor literal dos pedidos formulados, as questões de inconstitucionalidade e desaplicação da norma da verba 28.1. da TGIS são suscitadas com natureza **incidental** [pedido formulado na alínea a) do petitório], como

⁶ J.J.GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª edição, II volume, página 519.

⁷ Como tem entendido uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, entre outros, pelo acórdão de 04-03-2015, processo n.º 01529/14.

pressuposto dos pedidos de anulação dos actos tributários impugnados [pedido b)] e de restituição dos valores arrecadados acrescidos de juros [pedido c)].

Por isso, não é pedida a este Tribunal Arbitral a fiscalização abstracta da constitucionalidade, que visa a sua declaração de ilegalidade sem conexão com qualquer acto Administrativo ou tributário e que só é permitida ao Tribunal Constitucional em processo próprio, mas sim uma pronúncia de natureza incidental, conexcionada com actos tributários determinados, que todos os tribunais devem fazer, mesmo officiosamente, por força do artigo 204.º da CRP, relativamente a todas as normas que devam aplicar e sobre cuja constitucionalidade se suscitem dúvidas.

A violação da Constituição pelas normas aplicadas num acto tributário constitui ilegalidade e este Tribunal Arbitral que tem competência para apreciar todas as questões de legalidade de actos de liquidação, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que tem necessariamente competência para apreciar as questões de inconstitucionalidade suscitadas, com efeitos restritos ao presente processo.

Na verdade, a violação da Constituição por um acto de liquidação constitui uma ilegalidade geradora de vício que o afecta (⁸) e, por isso, é susceptível de ser apreciada em processo arbitral, como qualquer outra, pois o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do RJAT não afasta das competências dos tribunais arbitrais a declaração de tais ilegalidades.

Por outro lado, sendo claro que o processo de impugnação judicial é meio processual adequado para a apreciação de ilegalidades derivadas da aplicação de normas inconstitucionais (⁹) e sendo, em princípio, o processo arbitral um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 3 de Abril), também poderá no processo arbitral ser efectuada essa apreciação quando não exista norma especial que restrinja que afaste a sua competência.

Improcedem, assim, estas excepções de incompetência e/ou inidoneidade do meio processual.

⁸ O vício será anulabilidade ou nulidade (neste caso quando afecte o núcleo essencial de um direito fundamental) como tem entendido uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo: acórdãos de 04-03-1998, processo n.º 019305, BMJ n.º 475, 380; de 8-7-1998, processo n.º 022201; de 30-6-1999, processo n.º 022251; de 02-05-2001, processo n.º 25696, AD n.º 484, 492; de 10-4-2002, processo n.º 026390, AP-DR de 08-03-2004, 988; de 11-10-2006, processo n.º 0676/06.

⁹ Como sempre entendeu o Supremo Tribunal Administrativo e se constata em todos os processos citados na nota anterior.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia do ..., concelho de Lisboa, no valor de € 26.116,50 (vinte e seis mil, cento e dezasseis Euros e cinquenta cêntimos) (Documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 34.614,70 (trinta e quatro mil, seiscentos e catorze Euros e setenta cêntimos) (Documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 96.990,90 (noventa e seis mil, novecentos e noventa Euros e noventa cêntimos) (Documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 142.577,30 (cento e quarenta e dois mil, quinhentos e setenta e sete Euros e trinta cêntimos) (Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 33.260,74 (trinta e três mil, duzentos e sessenta Euros e setenta e quatro cêntimos) (Documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 24.688,80 (vinte e quatro mil, seiscentos e oitenta e oito Euros e oitenta cêntimos) (Documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 38.940,60 (trinta e oito mil, novecentos e quarenta Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 15.247,60 (quinze mil, duzentos e quarenta e sete Euros sessenta cêntimos) (Documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 32.599,00 (trinta e dois mil, quinhentos e noventa e nove Euros) (Documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 27.921,40 (vinte e sete mil, novecentos e vinte e um Euros e quarenta cêntimos) (Documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016 ..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 27.921,40 (vinte e sete mil, novecentos e vinte. e um Euros e quarenta cêntimos) (Documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a-Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016 ..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de ..., concelho de Lisboa, no valor de € 13.774,60 (treze mil, setecentos e setenta e quatro Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016 ..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 29.131,90 (vinte e nove mil, cento e trinta e um Euros e noventa cêntimos) (Documento n.º 13, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 40.433,70 (quarenta mil, quatrocentos e trinta e três Euros e setenta cêntimos) (Documento n.º 14, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a A... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 32.599,00 (trinta e dois mil, quinhentos e noventa e nove Euros) (Documento n.º 15, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à A... invocaram a verba 28.1 da TGIS;
- Relativamente às liquidações que constam dos documentos n.ºs 1 a 4, 6, 7, 9 a 12, 14 e 15, a A... apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à A..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., referido no documento n.º 3, no valor de € 25.023,65 (vinte e cinco mil e vinte e três Euros e sessenta e cinco cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu e notificou à A..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., referido no documento n.º 4, no valor de € 44.911,85 (quarenta e quatro mil, novecentos e onze Euros e oitenta e cinco cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a A... não foi notificada de decisão sobre o requerimento que apresentou na parte relativa aos restantes imóveis;
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de

2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 130.150,10 (cento e trinta mil, cento e cinquenta Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 166.535,10 (cento sessenta e seis mil, quinhentos e trinta e cinco Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 51.267,80 (cinquenta e um mil, duzentos e sessenta e sete Euros e oitenta cêntimos) (Documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 99.411,10 (noventa e nove mil, quatrocentos e onze Euros e dez cêntimos) (Documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a B... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 65.434,60 (sessenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e quatro Euros e sessenta cêntimos) (Documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à B... invocaram a verba 28.1 da TGIS;

- Relativamente a todas as liquidações relativas à B..., esta apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, «*ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», requeria «*emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo*», com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à B..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 18.221,01 (dezoito mil, duzentos e vinte e um Euros e um cêntimo) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à B..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 5.765,84 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco Euros e oitenta e quatro cêntimos) (Liquidação com o n.º 2016..., que consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a B... não foi notificada de decisão sobre o requerimento que apresentou na parte relativa aos restantes imóveis;
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 20.349,70 (vinte mil, trezentos e quarenta e nove euros e setenta cêntimos) (documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-...,

sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 33.516,40 (trinta e três mil, quinhentos e dezasseis Euros e quarenta cêntimos) (documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 62.498,50 (sessenta e dois mil, quatrocentos e noventa e oito Euros e cinquenta cêntimos) (documento n.º 27 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 5 de Abril de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a C... do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, relativo ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, no valor de € 68.823,20 (sessenta e oito mil, oitocentos e vinte e três Euros e vinte cêntimos) (documento n.º 28 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Todas as liquidações referidas relativas à C... invocaram a verba 28.1 da TGIS;
- Relativamente às liquidações relativas aos prédios com os artigos matriciais U-... e U-..., a C... apresentou, em 22-04-2016, um requerimento em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional de cada um dos prédios;
- Ainda em 22-04-2016, a C... apresentou outro requerimento relativo à liquidação referente ao prédio com o artigo matricial U-..., em que referiu que, *«ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária e com reflexo no artigo 48.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, requeria *«emissão de nova guia de pagamento de Imposto do Selo»*, com fundamento em que não deveria ser liquidado Imposto do Selo relativamente à parte não habitacional do prédio;

- Em 28 de Junho de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, e notificou à C..., novo acto de liquidação de imposto do selo relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 36.686,62 (trinta e seis mil, seiscentos e oitenta e seis Euros e sessenta e dois cêntimos) (Liquidação com 0 n.º 2016 ..., que consta do documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Até à data de 28-07-2016, em que apresentou o pedido de pronúncia arbitral, a C... não foi notificada de decisão sobre os requerimentos que apresentou relativamente aos imóveis com os artigos matriciais U-... e U-...;
- As Requerentes pagaram os valores das liquidações que não foram objecto de requerimentos de emissão de novas guias de pagamento de Imposto do Selo;
- Todos os prédios referidos são terrenos para construção em que está prevista a construção de prédios com componente habitacional;
- As ora Requerentes são sociedades comerciais que exercem regularmente, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda;
- Em 28-07-2016, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- Em 05-09-2016, foi emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira a informação que consta das páginas 4 a 8 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E PARECER

Procedeu-se em 5-04-2016, à liquidação do Imposto de Selo, nos termos do artigo 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), dos lotes de terreno para construção pertencentes aos contribuintes supra identificados.

Em 22-04-2016, os contribuintes de A... SA, B... SA e C... SA, entregaram neste Serviço de Finanças requerimentos, em que solicitavam a rectificação da liquidação e respectivas notas de cobrança referente ao Imposto de Selo verba 28, de forma as mesmas reflectirem proporcionalmente e em conformidade com a avaliação realizada pela AT nos termos da lei, as diferentes afectações dos prédios urbanos destinados à construção.

Por despacho da Ex.ma Senhora Chefe de Finanças de 27-04-2016 e 14-06-2016, procedeu-se à inserção da isenção de Imposto de Selo, nas afectações referentes a Serviços, Comércio, o que levou o Sistema Gestão de Fluxos Financeiros a proceder a anulações/ reembolsos ou emissão novas notas de cobrança, referentes aos prédios reclamados.

A... SA

Freguesia	ARTIGO	VPT* (€)	VPT parte habitacional (€)	
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.377.460,00	1.143.140,00	1
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	1.100.390,00	934.270,00	3
...	...	3.259.900,00	2.285.200,00	1
...	...	2.792.140,00	2.276.740,00	1
...	...	2.792.140,00	2.276.740,00	1
...	...	4.043.370,00	2.873.820,00	1
...	...	3.259.900,00	2.285.200,00	1
...	...	3.894.060,00	3795.710,00	1
...	...	2.611.650,00	1.867.820,00	1
...	...	3.461.470,00	2.483.840,00	1
...	...	9.699.090,00	8.979.800,00	2
...	...	14.257.730,00	13.280.510,00	2
...	...	2.468.880,00	2.208.680,00	1

B... SA

Freguesia	ARTIGO	VPT*	VPT parte habitacional	
...	...	13.015.010,00	11.895.250,00	2
...	...	16.653.510,00	13081.980,00	1
...	...	5.126.780,00	4.612.570,00	1
...	...	9.941.110,00	9.004.800,00	2
...	...	6.543.460,00	5.878.280,00	1

C... SA

Freguesia	ARTIGO	VPT*	VPT parte habitacional	
...	...	6.882.320,00	3.351.640,00	1
...	...	6.249.850,00	6.249.850,00	2
...	...	6.882.320,00	6.553.840,00	1

*Valor Patrimonial Tributário

(1) Foi criada nova nota de cobrança da 3ª prestação/ Novembro, com valor inferior à 1a e 2a prestação, havendo assim acerto do Imposto devido.

(2) Os valores pagos na 1ª e 2ª prestação, foram superiores aos devidos após a rectificação da liquidação. Assim, a 3ª prestação/Novembro foi anulada, e procedeu-se ao reembolso dos valores pagos em excesso.

(3) VPT habitacional inferior a 1.000.000€, notas de cobrança anuladas, e valores pagos já reembolsados na presente data.

Mais se informa que, relativamente aos prédios urbanos da freguesia da ... com os artigos ... e..., e da freguesia do ... com o artigo..., pertencentes à sociedade A... SA, B... SA, e ao artigo ... da freguesia de ... e propriedade da sociedade C... SA, não foram objecto de alteração/rectificação ao valor a pagar de imposto de Selo, pois não foi entregue requerimento / reclamação graciosa para os mesmos.

- As Requerentes, relativamente aos prédios em que houve redução de imposto, pagaram os seguintes valores:
 - (i) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 18.678,20;
 - (ii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 24.838,40;
 - (iii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 89.789,00;
 - (iv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 132.805,10;
 - (v) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.086,80;
 - (vi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 37.957,10;
 - (vii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.852,00;
 - (viii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.767,40;
 - (ix) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.767,40;

- (x) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 11.431,40;
- (xi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 28.738,20;
- (xii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 22.852,20;
- (xiii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 118.957,19;
- (xiv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 130.813,32;
- (xv) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 46.125,64;
- (xvi) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 90.066,46;
- (xvii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 58.786,44;
- (xviii) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 29.419,70;
- (xix) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 59.936,06;
- (xx) Quanto ao prédio inscrito na matriz predial com o artigo matricial U-..., € 65.519,69.

2.2. Fundamentação da fixação da matéria de facto e factos não provados

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e pela Autoridade Tributária e Aduaneira e nos que fazem parte do processo administrativo.

O facto provado PP), relativo à actividade das Requerentes baseia-se na afirmação que é feita no artigo 87.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relativamente à afirmação das Requerentes de que apresentaram reclamações graciosas, provou-se que apresentaram requerimentos, ao abrigo do princípio da colaboração, em que invocaram a ilegalidade das liquidações nas partes que em que tinha aplicado a verba 28.1 da TGIS aos valores de partes não habitacionais dos prédios referidos.

Os factos dados como provados em SS) baseiam-se nas afirmações que as Requerentes fazem no ponto 10 da sua alegação, que não são contestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e na Informação referida na alínea RR).

A Autoridade Tributária e Aduaneira não comunicou ao Tribunal Arbitral a emissão de novas liquidações em substituição das corrigidas, mas não se verifica uma situação enquadrável no artigo 20.º, n.º 1, do RJAT, pois aqui apenas prevê a modificação objectiva da instância quando a substituição dos actos objecto do pedido de decisão arbitral se baseia em «*factos novos*», o que não se verifica no caso em apreço, pois todos os factos relevantes já eram do conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, com se vê pelas cópias das cadernetas prediais.

Nestas circunstâncias, continuam a ser objecto do processo as liquidações indicadas no pedido de pronúncia arbitral pelo que não é necessária para a decisão da causa, a junção de elementos complementares do processo administrativo, que não se apurou que existam, requerida pelas Requerentes na sua alegação.

Atender-se-á, porém, ao valor de imposto do Selo que as Requerentes indicam ter pago relativamente a cada um dos prédios, já que não é contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de direito

3.1. Questões que são objecto do processo

No presente processo são imputadas às liquidações impugnadas apenas vícios com base na inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, vícios estes que não foram imputados nos requerimentos apresentados pelos Sujeitos Passivos à Autoridade Tributária e Aduaneira em que pediram a correcção das liquidações referidas na matéria de facto fixada.

A possibilidade de um acto de liquidação ser impugnado em processo arbitral e, concomitantemente, através de meios administrativos ou judiciais é admitida pelo artigo 13.º, n.º 4, do RJAT, desde que no processo arbitral e noutros meios impugnatórios não sejam invocados **os mesmos fundamentos**.

Na verdade, estabelece-se naquela norma que *«a apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, **com os mesmos fundamentos**, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa»*, o que tem obviamente ínsito que **com fundamentos diferentes** é admissível a pendência simultânea do processo arbitral e de outros meios impugnatórios que tenham por objecto a apreciação da legalidade do mesmo acto.

Por isso, tem de se concluir deste regime especial para os processos arbitrais que não é aplicável o regime que no artigo 111.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT se prevê para os casos da sua pendência simultânea de impugnação administrativa com impugnação judicial.

No caso em apreço, verifica-se uma situação deste tipo, pois o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado quando ainda estavam pendentes de decisão alguns dos requerimentos apresentados, mas os vícios de inconstitucionalidade que são imputados às liquidações no presente processo arbitral não lhes foram imputados nesses requerimentos.

É corolário da possibilidade de pendência simultânea de processo arbitral e de outros meios impugnatórios com fundamentos diferentes que no processo arbitral a apreciação da legalidade se restrinja aos fundamentos nele invocados.

Assim, no presente processo apenas está em causa a apreciação dos vícios de aplicação de norma inconstitucional imputados pelas Requerentes às liquidações.

3.2. Regime legal

As Requerentes suscitam apenas questões de inconstitucionalidade relativas à verba 28.1 da TGIS, pelo que, antes de mais, importa precisar qual o regime previsto na lei ordinária.

O artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo (CIS), na redacção introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, estabelece que «*o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens*».

A verba 28 foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, concomitantemente com uma alteração ao artigo 1.º, n.º 1, do CIS.

A alteração ao artigo 1.º, n.º 1, do CIS consistiu na inclusão de uma referência genérica a «*situações jurídicas*» como potencial objecto de incidência deste imposto, definindo-se nas verbas 28, 28.1 e 28.2 da TGIS as primeiras situações jurídicas sobre que o imposto passou a incidir.

A redacção inicial destas verbas é 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 € 1 000 000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação 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 %.

A justificação para o aditamento desta verba 28 à TGIS foi indicada na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a, em que se refere, além do mais o seguinte:

A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Finalmente, este diploma introduz uma medida de reforço de combate a fraude e a evasão fiscais, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos (IRS) e às transferências de e para paraísos fiscais. Em primeiro lugar, reforça-se a operacionalização da liquidação do IRS com base em manifestações de fortuna, reduzindo-se o diferencial de 50% para 30% entre as manifestações de fortuna e os rendimentos declarados em sede de IRS. Por outro lado, as transferências de e para paraísos fiscais efetuadas entre contas do sujeito passivo, não declaradas nos termos da lei, passam a ser consideradas uma manifestação de fortuna e, nessa medida, sujeitas a tributação em sede de IRS por métodos indiretos».

A constitucionalidade da primeira redacção da verba 28.1, à face do princípio da igualdade, foi afirmada pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 590/2015, de 11-11-2015, proferido no processo n.º 542/14, em que se refere, além do mais, que *«não se encontra na norma de incidência em apreço medida fiscal arbitrária, porque desprovida de fundamento racional. Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”»* e que *«o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto é atingido apenas pelos prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa»*.

À face dessa primeira redacção da verba 28.1, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendia que a tributação incidia sobre terrenos para construção, mas esse entendimento foi rejeitado uniformemente pelo Supremo Tribunal Administrativo e pela jurisprudência arbitral. (¹⁰)

Interpretando aquela primeira redacção da verba 28.1 da TGIS, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu, na esteira da jurisprudência arbitral (¹¹), que, nos casos de prédios compostos por fracções economicamente independentes, o valor a considerar para efeito da aplicação da verba 28.1 é o de cada uma das fracções e não a agregação dos valores patrimoniais tributários de todas elas, independentemente de estar ou não constituída propriedade horizontal. (¹²)

¹⁰ Entre muitos, pode ver-se, como exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-1-2015, processo n.º 0541/14.

¹¹ Entre outros pode ver-se o acórdão arbitral de 02-02-2015, proferido no processo n.º 292/2014-T, em que se refere que *«o que importa, na interpretação da nova disposição incluída na TGIS, é a consideração da capacidade contributiva que lhe está subjacente, a qual leva em linha de conta as condições sócio-económicas de cada contribuinte em razão da fracção ou da divisão, independentemente do seu regime de propriedade, para efeitos de submissão a um imposto com estas características»*.

¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-09-2105, processo n.º 047/15, que cita o acórdão arbitral de 29-04-2015, proferido no processo n.º 747/2014-T.

Trata-se de uma interpretação que tem apoio normativo, pois, nos termos do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI, «*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário*».

Esta interpretação do Supremo Tribunal Administrativo sintoniza-se com o «*fundamento racional*» e não arbitrário indicado pelo Tribunal Constitucional como garante da compatibilidade da medida legislativa com o princípio da igualdade, que são os «*maiores indicadores de riqueza*» que a propriedade e direitos afins sobre imóveis com «*valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional*».

Assim, à face da primitiva redacção da verba 28.1 da TGIS, é de concluir que se visou tributar a titularidade de direitos sobre habitações de luxo, por ela revelar superior capacidade contributiva de quem os detém, como se entendeu no acórdão arbitral de 29-10-2013, proferido no processo n.º 50/2013-T, que esteve subjacente ao referido acórdão do Tribunal Constitucional.

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, veio ampliar o âmbito de incidência da verba 28.1, passando a verba 28. a ter 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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 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 %

É claro, à face da nova redacção, que se ampliou a incidência do imposto à titularidade de direitos de propriedade, usufruto ou direito de superfície sobre **terrenos** «*para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*».

Por outro lado, sendo a matéria tributável o «*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*» (28) e aplicando-se a taxa «*por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*» (28.1), tem de se concluir que, mesmo quando a construção autorizada ou prevista para o terreno seja habitação em várias fracções, é o **valor patrimonial do terreno**, o único que existe antes de ser concretizada edificação e que é «*utilizado para efeito de IMI*», que é relevante para aferir da incidência do imposto.

Na verdade, mesmo que a construção autorizada ou prevista para o terreno seja em fracções susceptíveis de utilização independente, que são consideradas autonomamente para efeitos de IMI (¹³) e o valor patrimonial tributário do terreno tenha em conta o «*valor das edificações autorizadas e previstas*» (artigo 45.º, n.ºs 1 e 2, do CIMI), afigura-se que, antes de ser concretizada qualquer construção, o único «*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*» (que a verba 28 impõe que se tenha em consideração para determinar o âmbito de incidência do imposto) que existe é o do terreno. Porém, no caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira, partindo desse valor patrimonial, na sequência dos requerimentos apresentados descontou no cálculo do imposto relativo a cada prédio a parte do respectivo valor correspondente aos destinos não habitacionais.

Independentemente de ser esta melhor interpretação da lei ordinária, há que apreciar as questões de inconstitucionalidade suscitadas pelas Requerentes, atinentes à violação do princípio constitucional da igualdade e da tributação das empresas com incidência fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

No art. 13.º da Constituição da República Portuguesa proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional, este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram

em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. (¹⁴)

O artigo 104.º da CRP estabelece nos seus n.ºs 2 e 3, que as Requerentes invocam, que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» e que «a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos».

3.3. Posições das Partes

Defendem as Requerentes, em suma, que a causa das obrigações tributárias (o facto tributário) impugnadas é a singela titularidade pelas Requerentes da propriedade sobre terrenos não edificados, relativamente aos quais está prevista a construção de prédios habitacionais, cada um dos quais com valor patrimonial tributário constante da matriz (VPT) igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

¹³ Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, «cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário».

¹⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 81;
- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 460, página 284;
- n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 485, página 26.

As Requerentes suscitam a questão da inconstitucionalidade material do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo (CIS) e da verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, por violação do princípio da igualdade, invocando os artigos 13.º, 103.º e 104.º, n.ºs 2 e 3 da CRP e dizendo, em geral, o seguinte:

- não será compatível com o princípio constitucional da igualdade a discriminação fiscal negativa dispensada aos prédios habitacionais e aos terrenos com afectação habitacional, relativamente ao prédios ou terrenos com diferente afectação (comercial, industrial, serviços ou outra);
- não será compatível com o princípio constitucional da igualdade a discriminação fiscal negativa dispensada aos terrenos com afectação habitacional cujo VPT seja igual ou superior a um milhão relativamente aos prédios habitacionais edificadas e que se achem constituídos em propriedade horizontal ou em propriedade vertical cujas fracções autónomas ou unidades de afectação individual não excedam, no respectivo VPT, o valor de € 1.000.000,00, mas cujo VPT total seja igual ou superior a esse mesmo valor;
- não será compatível com o princípio constitucional da igualdade o tratamento fiscal igual dispensado aos prédios habitacionais e aos terrenos com afectação habitacional autorizada ou prevista;
- a norma-critério definidora do padrão relevante de capacidade contributiva para efeitos da aplicação do imposto do selo nos termos previstos na Verba 28.1 da tabela geral do Código do Imposto do Selo é o padrão de capacidade contributiva definido para a tributação da propriedade imobiliária pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, tomando em consideração o padrão de capacidade contributiva;
- o “legislador do imposto do selo ” desviou-se muito significativamente do padrão de igualdade tributária sindicada pela capacidade contributiva tal como este vinha sendo (e continua a ser) definido pelas normas relevantes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- o “legislador do IMI” manteve-se alheio a qualquer lógica de progressividade nas taxas de imposto e, bem assim, à imposição de tributações por classes, ao passo

- que o “legislador do Imposto do Selo” tributa apenas a propriedade “classificada” com um VPT igual ou superior a um determinado valor;
- o “legislador do IMI” tributa de modo desagravado a propriedade habitacional (edifícios habitacionais ou terrenos para construção habitacional), ao passo que o “legislador do Imposto do Selo” tributa de modo agravado a propriedade habitacional;
 - não existe qualquer justificação para a tributação agravada de terrenos para construção com destinação habitacional relativamente à tributação de terrenos para construção com qualquer outra destinação (comercial, industrial, prestação de serviços ou outra);
 - nas normas-padrão constante do Código do IMI, a afectação habitacional da propriedade habitacional determina a aplicação de um coeficiente de afectação de valor inferior ao da propriedade com outras afectações;
 - a norma de tributação agravada dos terrenos para construção de afectação habitacional relativamente aos terrenos para construção com diferente afectação constitui uma discriminação arbitrária, não justificada, quer real, quer presuntivamente, por qualquer diferente capacidade contributiva;
 - impõe-se a mesma conclusão, *mutatis mutandis*, quanto à discriminação negativa feita pela mesma norma da Verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo quanto aos terrenos com afectação habitacional cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00 relativamente à tributação prédios habitacionais edificadas e que se achem constituídos em propriedade horizontal, ou em propriedade vertical, cujas fracções autónomas ou unidades de afectação individual não excedam, no respectivo VPT, o valor de € 1.000.000,00, mas cujo VPT total seja igual ou superior a esse mesmo valor, pois m determinado proprietário sofre uma tributação agravada pela titularidade de um terreno não edificado mas de destinação habitacional com um VPT superior a € 1.000.000,00 relativamente àquela a que virá a estar sujeita a partir do momento em que tenha procedido à edificação de prédio habitacional sobre o terreno para construção de que se trata;

- tão pouco encontra justificação ou aceite à luz do princípio da igualdade, o tratamento fiscal desta vez (“nominalmente”) idêntico mas, por isso, negativamente discriminatório dispensado aos prédios habitacionais com um VPT igual ou superior a 1.000.000,00 e o dispensado aos terrenos para construção com afectação habitacional com o mesmo valor, pois o valor actual de riqueza e / ou o valor potencial de enriquecimento, propiciado pela raiz não edificada, não é igual – é antes, necessariamente inferior – ao valor actual de riqueza e, por essa via, de capacidade contributiva, real ou presumivelmente propiciada pela propriedade edificada;
- os terrenos para construção e revenda, independentemente do respectivo VPT, quando constituam propriedade das aludidas sociedades comerciais, são apenas meio de prossecução da respectiva actividade económica (e instrumento necessário para o possível percebimento, por estas, de um rendimento-produto), pelo que falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais terrenos possa constituir indício (ou sintoma) de urna (ou de uma acrescida) capacidade contributiva ou “de riqueza”;
- efectivamente, é muito possível (e precisamente porque a propriedade sobre estes terrenos consiste, nos casos sob enfoque, num mero pressuposto do exercício de uma actividade económica habitual) que sociedades/empresas deste cariz sejam, por exemplo, proprietárias de vários terrenos para construção com VPT superior a um milhão de Euros enquanto apresentam, concomitantemente, situações líquidas negativas, ou, pelo menos, prejuízos sucessivos no final de vários exercícios designadamente porque não seja possível a realização de proventos ou, muito menos, de lucro, através da revenda dos mencionados terrenos;
- a tributação por via de IS a incidir sobre sociedades de comércio imobiliário penalizaria fiscalmente de forma agravada as entidades que, no âmbito da liberdade de iniciativa económica, optaram por este sector de actividade, em detrimento de outros;
- a “nova modalidade” de IS sobre-tributa a propriedade de imóveis com VPT igual ou superior a um milhão de Euros – tributados, uma primeira vez, em sede de

IMI, são-no, uma segunda vez, em sede de IS (por força da citada Verba 28.1 da TGIS, o que é ilógico, arbitrário e contraditório;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, o seguinte, quanto às específicas questões de inconstitucionalidade suscitadas pelas Requerentes, relativas apenas a terrenos para construção:

- o princípio da igualdade é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional português, encontrando consagração genérica no artigo 13.º, e no artigo 266, n.º 2, do diploma fundamental.
- porém no que respeita ao n.º 3 do art.º 104.º da CRP previne a doutrina que o princípio da igualdade, no que concerne ao património tem que ser interpretado com alguma parcimónia, no sentido que que não envolve um particular e autónomo conteúdo jurídico do princípio da igualdade no âmbito da tributação sobre o património;
- as decisões mais recentes do Tribunal Constitucional assinalam correctamente que o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, i.e., as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante;
- com a verba 28.º da TGIS, o legislador definiu um pressuposto económico, constitucionalmente válido, como manifestação da capacidade contributiva (cujos destinatários têm efectivamente uma especial capacidade contributiva em face do critério adoptado) exigida para o pagamento deste imposto;
- pretendeu o legislador distribuir os sacrifícios impostos pela Austeridade, por todos, permitindo a discriminação de patrimónios, sem que tal como pretende a Requerente, ofenda disposições Constitucionais, nomeadamente o principio da igualdade, quer de per si, quer na sua vertente da capacidade contributiva;
- o facto de o legislador estabelecer um valor (€1.000.000,00) como critério delimitativo da incidência do imposto, abaixo do qual não se preenche a previsão

- da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos “imóveis habitacionais de luxo” que se pretende tributar de modo mais gravoso, até porque qualquer outro valor de grandeza análoga assumiria, do mesmo modo, um carácter artificial que é conatural a qualquer fixação quantitativa de um nível ou limite;
- para o legislador, a verba 28.1 da TGIS visava, reequilibrar a repartição dos sacrifícios, de modo a que estes não incidissem apenas sobre *«aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho»*;
 - há fundamento para uma diferenciação entre prédios com afectação habitacional e sem ela;
 - a não inclusão dos prédios Comerciais, industriais ou para serviços, justifica-se pela sua relevância para a reanimação da actividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise;
 - quanto à sub-dimensão do princípio da igualdade, i.e., da proporcionalidade (ou igualdade proporcional parafraseando o Tribunal Constitucional) já se pronunciou diversas vezes aquela instância;
 - se a afectação do imóvel e a respectiva função social são diferentes, pode e deve a situação ser tratada de forma diferente, mostrando-se respeitado o princípio da igualdade, quer per si, quer na sua dimensão da igualdade proporcional;
 - ainda que o prédio tenha partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, o conceito jurídico-tributário é de que este tipo de prédio (total), por falta de título constitutivo que confira relevância àquelas divisões, constitui uma única unidade, uma vez que a sua titularidade, sem prejuízo da compropriedade, pertence, em princípio, a um único proprietário;
 - a tributação em sede de imposto do selo obedece ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis, fenecendo qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade ou da capacidade contributiva;

- só se poderia falar em violação do princípio da proporcionalidade fiscal, se os custos administrativos e económicos da aplicação e cumprimento desta norma fiscal não fossem devidamente compensados pelos benefícios dessa tributação;
- ainda que se considerasse que pudesse existir uma sobreposição de imposto ou dupla tributação económica, importa referir que não existe na Lei Fundamental qualquer referência expressa à dupla tributação, nem decorre da CRP a proibição expressa de situações de dupla tributação, pois não impõe um único imposto sobre o património;
- o Tribunal Constitucional tem afirmado repetidamente a conformidade da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade e com o seu corolário princípio da capacidade contributiva;
- as situações de terrenos para construção avaliados para efeitos de IMI não são comparáveis a situações não constituídas e que poderão não vir a sê-lo;
- aquilo que vier a edificado num terreno com afectação habitacional de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, não pode ser chamado aqui à colação em termos de comparabilidade, porquanto, essa edificação futura dependerá sempre, e em última análise, de uma escolha do proprietário sobre que tipo de edificação irá ou não construir;
- após essa edificação, teremos um novo facto tributário, um novo VPT e uma nova realidade jurídico-tributária que terá, no momento de verificação do novo facto tributário, o seu tratamento em sede de tributação efectuado em consonância com essa nova realidade;
- a lei não distingue entre proprietários de terrenos para construção, designadamente empresas que os detêm para revenda;
- a verba 28.1 da TGIS respeita a uma tributação do património, sem visar especificamente empresas, pois compreende toda a espécie de sujeitos passivos que sejam titulares dos direitos reais enunciados sobre os prédios habitacionais em causa, independentemente de assumirem carácter empresarial ou não, abrangendo, assim, para além de sociedades, fundações, associações, pessoas singulares, em suma toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais

- sobre prédios urbanos habitacionais de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000;
- entre os interesses claramente protegidos pela Constituição se encontra a cobrança dos impostos em ordem à satisfação das necessidades públicas (cf. art.º 103.º, n.º 1 da CRP), pelo que o dever de contribuir para os gastos públicos por via dos impostos é um limite imanente aos direitos de propriedade e de liberdade de iniciativa económica;
 - o facto de os imóveis sobre o qual incidiu a liquidação impugnada serem bens de investimento, afecto a operações imobiliárias habitualmente desenvolvidas pelo proprietário, não afectando a capacidade contributiva revelada, determinará que a tributação pela Verba n.º 28.1, da TGIS, seja susceptível de alguma atenuação no âmbito empresarial, já porque constitui custo da actividade, já pela possibilidade de repercussão (nos preços) que, em maior ou menor grau, sempre existe mesmo nos impostos sobre o rendimento das empresas.

3.3.1. Questão da incompatibilidade com o princípio da igualdade do tratamento fiscal dado pela verba 28.1 da TGIS aos prédios habitacionais e aos terrenos com afectação habitacional, relativamente aos prédios ou terrenos com diferente afectação (comercial, industrial, serviços ou outra)

O Imposto do Selo previsto na verba 28. da TGIS, quando os sujeitos passivos são pessoas singulares ou pessoas colectivas não residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, incide apenas sobre prédios habitacionais e sobre terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

Assim, no que concerne a terrenos para construção, que é o interessa nestes autos, fica afastada a incidência do imposto nos casos de titularidade de direitos de propriedade, usufruto ou direito de superfície sobre terrenos cuja edificação, autorizada ou prevista, **não seja para habitação.**

As Requerentes entendem que não é compatível com o princípio constitucional da igualdade a discriminação fiscal negativa dispensada aos prédios habitacionais e aos terrenos com afectação habitacional, relativamente aos prédios ou terrenos com diferente afectação (comercial, industrial, serviços ou outra).

A justificação para distinguir entre as situações de titularidade de direitos sobre edifícios ou fracções que têm afectação habitacional e os que têm afectação a actividades económicas (comercial, industrial, serviços ou outra) encontra-se com facilidade se se aceitar a fundamentação adoptada no citado acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015 para distinguir entre as situações de titularidade de direitos sobre prédios de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e os prédios de valor inferior.

Na verdade, segundo o Tribunal Constitucional, o que justifica esta distinção entre a titularidade de direitos sobre prédios ou suas fracções de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e os de valor inferior é o facto de este ser *«bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional»*, pelo que *«revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”»*. *«O valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto é atingido apenas pelos prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa»*.

Esta explicação para a tributação dos edifícios e fracções destinados a habitações independentes justifica também que se distinga entre estes e os edifícios ou fracções destinados a fins não habitacionais.

Com efeito, a titularidade de direitos sobre unidades habitacionais autónomas de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, que são habitações de luxo, é um indício forte de o seu titular ter *nível de riqueza correspondente aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa* e, por isso, ter também mais elevada capacidade contributiva do que tem a generalidade dos cidadãos. Mas, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade de direitos sobre edifícios ou fracções destinados ao exercício de actividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao

funcionamento das respectivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor um indício de nível de riqueza correspondente «*aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa*».

Para além disso, em relação aos prédios destinados ao exercício de actividades económicas, vale a preocupação constitucional em «*garantir a equilibrada concorrência entre as empresas*» [artigo 81.º, alínea f), da CRP] que não se compagina facilmente com distinção tributária destas em função do valor dos imóveis necessários para assegurar as suas actividades.

Por outro lado, no período de grave recessão económica iniciado em 2008, em que, como é facto notório, ocorreram inúmeras insolvências de empresas, afectando o funcionamento global da economia e a cobrança de impostos que lhe está associada, compreende-se que se tenha optado por não aumentar a oneração tributária das empresas através da imposição de um novo imposto sobre os imóveis, susceptível de agravar as dificuldades que vinham sentindo.

Assim, há razão para distinguir entre os direitos sobre imóveis afectos a habitação de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e os de idêntico valor afectos a outros fins.

3.3.2. Questão da incompatibilidade da norma da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, derivada da discriminação fiscal negativa dispensada aos terrenos com afectação habitacional cujo VPT seja igual ou superior a um milhão relativamente aos prédios habitacionais edificados e que se achem constituídos em propriedade horizontal ou em propriedade vertical cujas fracções autónomas ou unidades de afectação individual não excedam, no respectivo VPT, o valor de € 1.000.000,00, mas cujo VPT total seja igual ou superior a esse mesmo valor

Pelo que já se referiu sobre a interpretação do regime legal, em sintonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (¹⁵), é de entender que, quando os edifícios são constituídos por fracções susceptíveis de utilização independente, é o valor de cada uma delas que releva para aferir da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS, independentemente de estar ou não constituída propriedade horizontal.

Por isso, quando nenhuma das fracções cuja construção esteja autorizada ou prevista tenha valor igual ou superior a € 1.000.000,00, estar-se-á fora do âmbito de incidência do Imposto do Selo.

A questão da discriminação injustificada que as Requerentes colocam é a de, antes de estar construído um edifício e estarem criadas as fracções susceptíveis de utilização independente, cada uma delas de valor inferior a € 1.000.000,00, o imposto do Selo incidir sobre o valor patrimonial tributário do terreno que tenha valor igual ou superior àquele.

Na verdade, incidindo o imposto do Selo previsto na verba 28.1 sobre o «*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*», como se refere no corpo da verba 28., antes de estarem construídas fracções, é aquele o valor a considerar para aferir da incidência do imposto, pois não existe outro que seja utilizado para efeito de IMI.

E «*o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação*», sendo que «*o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*» (artigo 45.º, n.ºs 1 e 2, do CIMI).

Sendo assim, tem de se concluir que, em relação a terrenos para construção relativamente aos quais esteja prevista ou autorizada edificação apenas com unidades habitacionais de valor inferior a € 1.000.000,00, não vale aquela justificação para tributar os terrenos, pois o facto de o terreno ter valor igual ou superior àquele não permite identificar um sujeito passivo com uma capacidade contributiva a nível dos «*padrões mais elevados da sociedade portuguesa*».

Por outro lado, a titularidade de direitos sobre um terreno para construção de fracções susceptíveis de utilização independente até revela menos capacidade contributiva do que a que revela a titularidade de direitos sobre o prédio já construído, pelo que não se pode encontrar uma justificação racional para ser tributada a titularidade de direitos sobre o terreno, quando tiver o valor igual ou superior a € 1.000.000,00, e não a titularidade dos direitos do mesmo sujeito passivo sobre o prédio já construído, quando todas as fracções tenham valores inferiores àquele.

Na verdade, carece de justificação racional tributar com base em hipotética capacidade contributiva elevada as situações em há titularidade de direitos sobre terrenos para construção em que estão autorizadas ou previstas edificações exclusivamente constituídas por fracções de valor individual inferior a € 1.000.000,00 e não aplicar mesma tributação às situações em que no terreno já foram construídas essas edificações, com enorme aumento do valor patrimonial tributário da edificação, já que *«o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas»*.

Já relativamente aos terrenos para construção destinados a edificação de habitações autónomas de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, a titularidade de direitos sobre terrenos com esta finalidade revela, só por si, uma situação de riqueza, a nível dos *«padrões mais elevados da sociedade portuguesa»*: isto é, se o terreno, só por si, tem valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e se destina construção de habitações individuais de valor também igual ou superior a este está-se perante situações em que a mera titularidade de direitos sobre o terreno revela riqueza correspondente *«aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa»*.

A verba 28.1 da TGIS, na parte relativa a terrenos para construção, não contém, porém, qualquer limitação à sua aplicação em função do valor das habitações autorizadas ou previstas, pelo que tem de se concluir que apenas faz depender a sua aplicação do valor patrimonial tributário do próprio terreno.

Sendo assim, é de concluir que a norma da verba 28.1 da TGIS, na redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é materialmente inconstitucional, por ofensa do princípio da igualdade, enunciado genericamente no artigo 13.º da CRP, por se aplicar a terrenos para construção de valor patrimonial tributário de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 para os quais a construção autorizada ou prevista não inclui qualquer fracção susceptível de utilização independente com valor igual ou superior àquele.

As mesmas razões para distinguir valerão relativamente aos terrenos para construção destinados a edificação de habitações autónomas de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, pois a titularidade de direitos sobre terrenos com esta finalidade revela, só por si, uma situação de riqueza, a nível dos *«padrões mais elevados da sociedade portuguesa»*: isto é, se o terreno, só por si, tem valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e

se destina construção de habitações individuais de valor também igual ou superior a este está-se perante situações em que a mera titularidade de direitos sobre o terreno revela riqueza correspondente «*aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa*».

3.3.3. Questão da incompatibilidade da norma da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, na parte relativa a terrenos para construção, por discriminação fiscal negativa dispensada a empresas que exercem regularmente a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda

As Requerentes são sociedades comerciais que exercem regularmente, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda.

Defendem as Requerentes, em suma, que a propriedade sobre terrenos para construção de habitações consiste, no caso de sociedades comerciais deste tipo, no substrato patrimonial da sua actividade económica, a concretização de um verdadeiro meio essencial à prossecução da sua actividade económica geradora de rendimento, pelo que falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais terrenos possa constituir indício (ou sintoma) de uma (ou de uma acrescida) capacidade contributiva ou “de riqueza”.

Acrescentam as Requerentes que

- é muito possível «*que sociedades/empresas deste cariz sejam, por exemplo, proprietárias de vários terrenos para construção com VPT superior a um milhão de Euros enquanto apresentam, concomitantemente, situações líquidas negativas, ou, pelo menos, prejuízos sucessivos no final de vários exercícios designadamente porque não seja possível a realização de proventos ou, muito menos, de lucro, através da revenda dos mencionados terrenos*»,
- que «*no âmbito da sua actividade económica, é também perfeitamente razoável que, por exemplo, sociedades comerciais imobiliárias optem, no quadro do seu negócio, por manter em carteira terrenos destinados a construção (que*

- adquiriram para revenda – e ainda que neles nada se construa) durante vários anos, a fim de aguardarem por melhores condições de mercado», e*
- que «*sujeitar a tributação, por via de IS, durante esses vários anos (e em todos esses anos), a propriedade destes mesmos terrenos produziria um efeito agravado de descapitalização, deteriorando, porventura decisivamente, as condições económicas (e de desenvolvimento da respectiva actividade) dos ditos sujeitos passivos do imposto (as sociedades de investimento e comércio imobiliário);*
 - tal tributação por via de Imposto do Selo, na hipótese de que pudesse incidir sobre sociedades de comércio imobiliário, penalizaria fiscalmente de forma agravada as entidades que, no âmbito da liberdade de iniciativa económica, optaram por este sector de actividade, em detrimento de outros, tomando inaceitavelmente por índice ou sinal de uma acrescida capacidade contributiva o que é mero factor produtivo, pressuposto da obtenção de um verdadeiro rendimento-produto, ou simples meio do exercício de determinada actividade económica.

Afiguram-se pertinentes e adequadas estas considerações.

É inequívoco que as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva que não tem necessariamente correspondência com a realidade, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida pelas empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação, cumulada anualmente, precisamente em situações em que, por inêxito da actividade de comercialização, os terrenos são detidos por vários anos e, por isso, menos justificação haveria para a imposição de uma tributação adicional, privativa deste tipo de empresas.

Por outro lado, não se vislumbra também qualquer razão aceitável para distinguir entre as empresas que comercializam terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que comercializam terrenos para outras finalidades.

Por isso, também desta perspectiva, a verba 28.1 da TGIS materializa uma discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para

construção, que se acentua com o inêxito da sua actividade comercial, o que implica a sua inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade, que incluiu uma vertente de proporcionalidade.

3.3.4. Questão da inconstitucionalidade material da norma da verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da certeza e determinabilidade das leis fiscais através de dupla tributação por normas de igual incidência fiscal

As Requerentes defendem que a CRP não prevê a dupla tributação, que ela «*é uma realidade que, não sendo querida pelo sistema e sendo de evitar por cuidado devido ao princípio da unidade do sistema normativo tributário, é, em rigor, por diferentes razões, inescapável*», mas que «*a sua admissibilidade jurídico-constitucional, depende de que a mesma não seja arbitrária – o que implica, designadamente, a concorrência de duas diferentes normas com diferentes incidências tributárias*» e não viole princípios ou normas constitucionais.

Dizem ainda as Requerentes que «*a norma da Verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo não constitui uma norma de incidência tributária diferente, na substância, daquelas que, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, definem a tributação dos mesmos bens patrimoniais a que faz referência a dita Verba*», havendo «*absoluta identidade das duas normas de incidência fiscal na parte em que o respectivo conteúdo é um e exactamente o mesmo: prédio habitacional ou terreno para construção com afectação habitacional cujo VPT seja definido nos termos do CIMI*».

Na tese das Requerentes, em suma, a dupla tributação dos imóveis com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, configura «*irrazoabilidade da lei [fiscal] captada através de um conjunto de manifestações (inconsequência, incoerência, ilogicidade, arbitrariedade, contraditoriedade, completo afastamento do senso comum e da consciência ético-jurídica comunitária)*», pois o que «*o legislador fez foi, num exercício que redundava em típico desvio de poder legislativo (constitucionalmente sindicável: veja-se Gome s Canotilho, cit., p. 1299-1303) – e para obviar às exigências de reequilíbrio orçamental do sector público administrativo enfrentadas, à época, pelo Estado – criar uma nova modalidade de IS em vez de aumentar o IMI, por mais que, do ponto de vista*

material e lógico, este novo IS seja verdadeiro IMI», em vez de «adoptar, eventualmente, a lógica e organização própria de um imposto progressivo – designadamente de uma progressão por classes ou por escalões».

Entendem as Requerentes que *«por essa via, o legislador, para além de ter obviado ao efeito de arrecadação da receita pelos municípios que resultaria da sua expressa e honesta qualificação como IMI, procurou furtar-se ao controlo imposto pela proibição do excesso e pela exigência de proporcionalidade que, mesmo relativamente aos impostos progressivos, o princípio da igualdade fiscal medida pela capacidade contributiva e o princípio da certeza e da segurança jurídica, enquanto princípio densificador do princípio da protecção da confiança e este, por seu turno, enquanto princípio densificador do princípio do estado de direito, impõe».*

A argumentação da Requerente foi apreciada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11-11-2015, proferido no processo n.º 542/14, relativamente à primeira versão da verba 28.1., em termos que valem, no essencial, quanto à questão de inconstitucionalidade suscitada pelas Requerentes nesse ponto.

No que concerne ao facto de existirem dois impostos com base no mesmo facto tributário *«a inscrição da tributação em análise no âmbito do Imposto do Selo, e não noutras espécies de impostos, não resulta, em si mesma, infração de qualquer parâmetro de constitucionalidade. Mesmo que fosse de concluir pela introdução de fator de incoerência, ou mesmo de desequilíbrio, no sistema de tributação do património imobiliário, como pretende a recorrente, a mera assystematicidade da norma questionada não é idónea a determinar a censura constitucional (cfr., ainda que noutros campos de regulação, os Acórdãos n.º 353/2010 e 324/2013)» (...)* *«Podem, seguramente, conceber-se outras vias ao alcance do legislador, eventualmente por recurso a outras espécies tributárias, mas não é menos certo que a opção tomada encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal, sendo insuscetível de fundar autónoma censura constitucional».*

De resto, as situações de dupla tributação, traduzida na aplicação de dois impostos a um mesmo facto tributário, são frequentes nos casos em que as entidades públicas que deles beneficiam são distintas, como sucede no caso em apreço, pois o IMI é receita municipal e o Imposto do Selo é receita estadual. Uma situação paralela verifica-se com a

derrama municipal que, actualmente, incide, como o IRC, sobre a matéria tributável deste imposto (artigo 18.º, n.º 1, da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro).

Trata-se de opção com cobertura na discricionariedade legislativa permitida pela CRP quanto a impostos sobre o património, relativamente aos quais a Constituição não exige que haja um imposto único e progressivo (artigo 104.º, n.º 3, da CRP), satisfazer a necessidade de aumentar as receitas públicas através do aumento das taxas de um imposto preexistente ou por via da criação de um novo.

De resto, nem fica inviabilizado, no caso de opção pela dupla tributação, o controle da observância dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, tendo por objecto a apreciação da tributação global que incide sobre o mesmo facto tributário.

Por isso, neste ponto, improcede a arguição de inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS.

3.3.5. Consequências dos vícios de aplicação de norma inconstitucional suscitados pelas Requerentes

Em face do exposto, conclui-se, no que interessa para a decisão do presente processo, que a verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é materialmente inconstitucional, na medida em que sujeita a tributação em Imposto do Selo a propriedade de terrenos para construção 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, relativamente aos quais a edificação, autorizada ou prevista, não inclua qualquer habitação individual de valor igual ou superior a esse, bem como na medida em que se aplica a situações em que os terrenos para construção pertencem a empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para revenda.

Consequentemente, as liquidações que são objecto do presente processo (aquelas relativamente às quais não foi requerida à Autoridade Tributária e Aduaneira a correcção e as que foram efectuadas na sequência dos requerimentos de correcção) enfermam de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de

uma norma materialmente inconstitucional, o que justifica a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo).

4. Pedido de restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios

As Requerentes formulam pedidos de restituição das quantias arrecadadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira bem como de pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em, suma, que *«para que a AT incorra no dever de pagamento de juros indemnizatórios, que se verifique uma qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços»* e que *«a liquidação em causa não provém de qualquer erro dos Serviços mas decorre directamente da aplicação da lei»*.

4.1. Possibilidade de apreciação em processos arbitrais tributários de pedidos de pedidos de reembolso de imposto pago e juros indemnizatórios

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.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpr, assim, apreciar o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

4.2. Direito a restituição do imposto pago e a juros indemnizatórios

4.2.1. Restituição do imposto pago

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 artigos 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 entanto, não é claro qual o montante pago pelas Requerentes, pois o valor que indicam nas alegações (€ 1.155.362,20) não corresponde à soma dos valores das liquidações que não foram objecto de pedidos de correcção com os valores que as Requerentes referem terem sido pagos em relação às que foram corrigidas, que será de € **1.155.177,64** (1.057.187,40 das liquidações corrigidas + 33.260,74 + 15.247,60 + 29.131,90 + 20.349,70).

Por isso, o montante a restituir será o montante efectivamente pago a título de Imposto do Selo que deverá ser determinado em execução do presente acórdão.

4.2.2. Juros indemnizatórios

No que concerne aos juros indemnizatórios, tratando-se de vícios derivados apenas da aplicação de norma inconstitucional, tem de se entender que as liquidações não enfermam de qualquer erro que seja imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não há direito a juros indemnizatórios, à face do preceituado no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, como vem decidindo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo (¹⁶), pelas seguintes razões:

Nesse caso, e 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 – respetivamente, 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 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

¹⁶ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 26-02-2014, processo n.º 0481/13; de 12-03-2014, processo n.º 01916/13; de 21-01-2015, processo n.º

incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, n.º 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.

Na linha desta jurisprudência, é de julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, sem prejuízo do direito ao reembolso das quantias pagas, que deverão ser calculadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução do presente acórdão.

5. Pedidos de condenação por litigância de má-fé

As Requerentes pedem a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira por litigância de má-fé.

D harmonia com o preceituado no artigo 542.º do CPC,

2. Diz-se litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave:

a) Tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar;

0843/14; de 21-01-2015, processo n.º 0703/14; de 14-03-2015, processo n.º 01529/14.

- b) Tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa;*
- c) Tiver praticado omissão grave do dever de cooperação;*
- d) Tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.*

A afirmação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que não foram apresentadas reclamações gratuitas, que as Requerentes indicam como fundamento do pedido de condenação por litigância de má-fé, é factualmente verdadeira, pois os requerimentos apresentados foram tratados como se fossem reclamações gratuitas, mas, formalmente, foram denominados pelas próprias Requerentes como requerimentos ao abrigo do princípio da cooperação.

Assim, não se encontra preenchida qualquer das situações em que a lei prevê a condenação por litigância de má-fé, pelo que se indefere o requerimento.

6. Extração de certidão para envio a Ordem dos Advogados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira pede a extração de certidão da alegação das Requerentes por entenderem que elas mostram falta de probidade, urbanidade e correcção dos Senhores Mandatários, na parte em que se referem à questão da denominação dos requerimentos apresentados tendo em vista a correcção de liquidações e que foi fundamento do pedido de condenação por litigância de má-fé.

Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira que

«Não podem os juristas designados pela Requerida neste processo deixar de manifestar o seu profundo e inteiro repúdio pela conduta desrespeitosa dos Mandatários das Requerentes para com os colegas e, concomitantemente, para com o Tribunal numa clara falta de respeito pelos deveres ínsitos no Estatuto da Ordem dos Advogados, nomeadamente a probidade, urbanidade e correcção, e

que, quanto mais não fosse, as mais simples regras de cortesia deveriam impedir de tecer as considerações que se permitiu nas suas doudas alegações».

«Com efeito, os mandatários das Requerentes colide frontalmente com os deveres de probidade, urbanidade e correcção quando repetida, sobranceira e fastidiosamente se refere aos ora signatários – “os juristas designados” cit. – de forma desrespeitadora, pejorativa e infame».

Os Senhores Mandatários das Requerentes pronunciaram-se sobre o requerido pela Autoridade Tributária e Aduaneira defendendo, em suma, que o uso da expressão «*juristas designados*» é correcta, não exprimindo qualquer sobranceira, e que, de harmonia com o disposto no Artigo 545.º só se justificaria o envio de certidão à Ordem dos Advogados se se concluísse pela má-fé dos mandatários das Requerentes.

O requerimento de condenação por litigância de má-fé, não sendo cortês, não excede o que é tolerável, no contexto de um requerimento desse tipo, em que se imputa uma conduta reprovável à parte contrária.

Por outro lado, a expressão «*juristas designados*» não pode considerar-se ofensiva, especialmente num contexto em que foram os próprios representantes da Senhora Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo que adoptaram essa designação no processo administrativo para se referirem a si próprios, como se vê pela informação que prestaram que consta das páginas 5 a 9 do processo administrativo digitalizado (documento com a designação «*PAG 1 A PAG 50*»).

Não há também fundamento para afirmar litigância de má-fé pelos Senhores Mandatários das Requerentes.

Nestes termos, não se justifica o envio da requerida certidão, pelo que se indefere o requerimento.

6. Decisão

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

- e) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de anulação das seguintes liquidações, com as modificações quantitativas

decorrentes da procedência dos pedidos de correcção apresentados pelas Requerentes, indicadas na alínea SS) da matéria de facto fixada:

a) Liquidações relativas à Requerente A...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 18.678,20;
- Liquidação n.º 2016...relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 24.838,40;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 89.789,00;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 25.023,65;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 132.805,10;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 44.911,85;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 33.260,74;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.086,80;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 37.957,10;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 15.247,60;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.852,00;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.767,40;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.767,40;

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 11.431,40;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 29.131,90;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 28.738,20;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 22.852,20;

b) Liquidações relativas à Requerente B...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 118.957,19;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € € 18.221,01;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 130.813,32;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 46.125,64;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 90.066,46;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 5.765,84;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 58.786,44;

c) Liquidações relativas à Requerente C...

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 20.349,70;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 29.419,70;
- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 59.936,06;

- Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor de € 36.686,62;
 - Liquidação n.º 2016..., relativa ao prédio com o artigo matricial U-..., no valor corrigido de € 65.519,69;
- f) Julgar procedente o pedido de restituição a cada uma das Requerentes do imposto que cada uma pagou e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os respectivos pagamentos cujos montantes deverão ser determinados em execução do presente acórdão;
- g) Julgar improcedentes os pedidos de pagamento de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira destes pedidos;
- h) Indeferir os requerimentos de condenação por litigância de má-fé e de envio de certidão à Ordem dos Advogados;
- i) Comunique-se à Senhora Procuradora-Geral da República, para os fins do artigo 280.º, n.º 5, da CRP.

7. Valor do processo

Na fixação do valor da causa dos processos arbitrais tributários são aplicáveis as regras do CPPT, por remissão do artigo 6.º, alínea a), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, quando são impugnadas liquidações, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende [artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT].

A instância inicia-se pela proposição da acção e esta **considera-se proposta**, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respectiva petição inicial [artigo 259.º, n.º 1, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Na determinação do valor da causa, deve atender-se ao **momento em que a acção é proposta**, excepto quando haja reconvenção ou intervenção principal (artigo 299.º, n.º 1, do CPC).

Assim, são irrelevantes as alterações com reflexo no valor da causa posteriores à propositura da acção. (¹⁷)

As Requerentes, no pedido de constituição do tribunal arbitral e no pedido de pronúncia arbitral, indicaram como actos impugnados as seguintes liquidações:

- Liquidação nº 2016...	26.116,50	U-...
- Liquidação nº 2016...	34.614,70	U-...
- Liquidação nº 2016...	96.990,90	U-...
- Liquidação nº 2016...	142.577,30	U-...
- Liquidação nº 2016...	33.260,74	U-...
- Liquidação nº 2016...	24.688,80	U-...
- Liquidação nº 2016...	38.940,60	U-...
- Liquidação nº 2016...	15.247,60	U-...
- Liquidação nº 2016...	32.599,00	U-...
- Liquidação nº 2016...	27.921,40	U-...
- Liquidação nº 2016...	27.921,40	U-...
- Liquidação nº 2016...	13.774,60	U-...
- Liquidação nº 2016...	29.131,90	U-...
- Liquidação nº 2016...	40.433,70	U-...
- Liquidação nº 2016...	32.599,00	U-...
- Liquidação nº 2016...	25.023,65	U-...
- Liquidação nº 2016...	44.911,85	U-...
- Liquidação nº 2016...	130.150,10	U-...
- Liquidação nº 2016...	166.535,10	U-...
- Liquidação nº 2016...	51.267,80	U-...
- Liquidação nº 2016...	99.411,10	U-...
- Liquidação nº 2016...	65.434,60	U-...
- Liquidação nº 2016...	18.221,01	U-...

¹⁷ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11-05-20111, processo n.º 1071/08.7TTCBR.C1.S1.

No mesmo sentido, JOSÉ ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, Volume 3º, Coimbra Editora, Coimbra, 1946, páginas 649-650.

- Liquidação nº 2016...	5.765,84	U-...
- Liquidação nº 2016...	20.349,70	U-...
- Liquidação nº 2016...	33.516,40	U-...
- Liquidação nº 2016...	62.498,50	U-...
- Liquidação nº 2016...	68.823,20	U-...
- Liquidação nº 2016...	36.686,62	U-...
Total	1.445.413,6	
	1	

O facto de em relação a algumas das liquidações que foram impugnadas já terem sido proferidas decisões de reclamações graciosas, que as poderiam revogar parcialmente, não afasta a realidade de que as Requerentes pediram a anulação de todas elas, tanto das iniciais como das emergentes das reclamações graciosas, e de que a manutenção dos pedidos de anulação das iniciais mantém para as Requerentes utilidade, pois as decisões das reclamações graciosas poderiam ser revogadas.

Aliás, no caso em apreço, constata-se, em relação a todas as liquidações emitidas na sequência de reclamações graciosas, que os valores que as Requerentes referem como terem sido pagos a final e que pretendem que lhe sejam reembolsados são superiores aos que se referem nessas liquidações.

Assim:

- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 96.990,90, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 25.023,65, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 89.789,00;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 142.577,30, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 44.911,85, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 132.805,10;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 130.150,10, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida

- uma liquidação no valor de € 18.221,01, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 118.957,19;
- em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 99.411,10, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 5.765,84, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 90.066,46;
 - em relação ao prédio com o artigo U-..., em que a liquidação inicial é no valor de € 62.498,50, com a liquidação emergente da reclamação graciosa foi emitida uma liquidação no valor de € 36.686,62, mas as Requerentes referem que, afinal, pagaram o valor corrigido de € 59.936,06.

Por isso, é de concluir que, para efeitos de fixação do valor da causa, há que atender ao valor de todas as liquidações iniciais cuja anulação as Requerentes pediram, independentemente dos actos de potencialmente revogatórios, porque tal anulação foi pedida e as Requerentes pretendem obter com a decisão arbitral o efeito útil que não lhes era assegurado, como não foi, pelas decisões das reclamações graciosas que já tinham sido decididas.

Aliás, foi, decerto, por entenderem que tinham interesse na apreciação da legalidade de todas as liquidações iniciais, mesmo aquelas em que já tinham sido decididas reclamações graciosas, que as Requerentes formularam os respectivos pedidos de anulação.

Assim, das liquidações cuja anulação é pedida inicialmente, apenas não será de considerar como tendo utilidade económica autónoma as liquidações que resultaram das reclamação graciosas, já que as importâncias nestas referidas, estão incluídas nos valores das iniciais e, por isso, estes valores não devem ser considerados para determinação da *«importância cuja anulação se pretende»*, a que se refere a alna a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.314.804,64**.

Lisboa, 27-02-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Rogério Fernandes Ferreira)

(João Menezes Leitão)
(vencido conforme declaração anexa)

Declaração de voto vencido

1. Não subscrevo a decisão que fez vencimento quanto ao juízo formulado de desconformidade com a Constituição da República Portuguesa (CRP) da norma objecto da verba 28.1 (na redacção resultante da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12) da Tabela Geral do Imposto do Selo (cfr. também art. 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo – CIS), que conduziu à declaração de ilegalidade e anulação dos actos de liquidação de imposto do selo impugnados nos presentes autos.

2. Tais actos de liquidação assentaram na norma constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), no segmento da incidência respeitante a “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”, sendo que, conforme se consigna na al. OO) dos factos provados, todos os prédios objecto das liquidações em causa são terrenos para construção em que está prevista a construção de prédios com componente habitacional.

3. A decisão que fez vencimento considerou que a verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31.12, é materialmente inconstitucional com base em dois fundamentos: i) na medida em que sujeita a tributação em imposto do selo a propriedade de terrenos para construção 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, relativamente aos quais a edificação, autorizada ou prevista, não inclua qualquer habitação individual de valor igual ou superior a esse; ii) na medida em que se aplica a situações em que os terrenos para construção pertencem a empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para revenda.

a) Sobre o primeiro fundamento – titularidade de direitos sobre terrenos para construção em que estão autorizadas ou previstas edificações exclusivamente constituídas por fracções de valor individual inferior a € 1.000.000,00

4. A decisão que fez vencimento, atendendo a que o valor patrimonial tributário (VPT) utilizado para efeito de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), relativamente ao qual incide o imposto do selo em sede de terrenos para construção, é “*o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação*», sendo que «*o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*» (artigo 45.º, n.ºs 1 e 2 do CIMI), considerou que carece de justificação racional tributar com base em hipotética capacidade contributiva elevada as situações de titularidade de direitos sobre terrenos para construção em que estão autorizadas ou previstas edificações exclusivamente constituídas por fracções de valor individual inferior a € 1.000.000,00 e não aplicar a mesma tributação às situações em que no terreno já foram construídas essas edificações, com enorme aumento do valor patrimonial tributário da edificação, já que «*o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*». Concluiu, assim, que a norma da verba 28.1 da TGIS, na redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é materialmente inconstitucional, por ofensa do princípio da igualdade, enunciado no artigo 13.º da CRP, por se aplicar a terrenos para construção de valor patrimonial tributário de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 para os quais a construção autorizada ou prevista não inclui qualquer fracção susceptível de utilização independente com valor igual ou superior àquele.

5. Como se observa, o juízo de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade formulado no acórdão assentou, a este respeito, numa comparação específica, na base de *casos hipotéticos*, entre os terrenos para construção de VPT superior a €1.000.000 em que estão autorizadas ou previstas edificações constituídas exclusivamente por fracções de valor individual inferior a €1.000.000, que se encontram sujeitos a imposto do selo nos termos da verba 28 da TGIS, e as edificações (*rectius*, prédios urbanos habitacionais) com fracções autónomas ou andares ou partes susceptíveis de utilização independente cada uma com valor inferior a €1.000.000, que não estão sujeitas a imposto do selo em sede da mesma verba. O carácter *específico e particular* da

comparação que, neste âmbito, fundou o juízo de inconstitucionalidade que fez vencimento fica bem patente quando se tem em conta que o acórdão considerou que se o terreno, só por si, tem valor igual ou superior a € 1.000.000,00 e se destina à construção de habitações individuais de valor também igual ou superior a este, então a mera titularidade de direitos sobre o terreno revela riqueza correspondente «*aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa*».

6. Ora, a primeira discordância que não posso deixar de apontar em relação a este juízo de inconstitucionalidade é que o mesmo se mostra *abstracto*, sem conexão efectiva com a factualidade dada como provada. Com efeito, como já acima se indicou, o único elemento da matéria de facto sobre a edificação prevista ou autorizada para os terrenos de construção em causa no presente processo arbitral consta da alínea OO) dos factos provados, que consigna que: “*Todos os prédios referidos são terrenos para construção em que está prevista a construção de prédios com componente habitacional*”. Deste modo, atendendo à factualidade provada, bem como igualmente aos documentos constantes dos autos, não consigo concluir que os terrenos para construção sujeitos ao imposto do selo cujas liquidações são impugnadas nos autos constituem “*terrenos para construção de VPT superior a €1.000.000 em que estão autorizadas ou previstas edificações constituídas exclusivamente por fracções de valor individual inferior a €1.000.000*”.

7. Pois bem, tenho para mim que a ponderação concreta da constitucionalidade de uma norma deve ser sempre função do contexto específico da lide, na sua estrutura existencial e factual, que constitui o objecto da apreciação jurisdicional. A questão da desconformidade com a Constituição e os termos da suscitação e colocação dessa questão no âmbito da fiscalização concreta devem estar em íntima ligação com a hipótese concreta de aplicação da norma cuja inconstitucionalidade se entendeu reconhecer. Sem tal nexo de dependência entre a matéria do litígio e os fundamentos do juízo de inconstitucionalidade da norma em jogo tudo se limita a uma valoração *abstracta* do confronto entre a norma ou o princípio constitucional e a norma ordinária, portanto, sem *conexão directa e efectiva* com o “*feito submetido a julgamento*” (art. 204.º da CRP),

com a consequência de se determinar a *desaplicação* de uma norma por inconstitucionalidade com base em fundamentos *inaplicáveis* à matéria do litígio.

8. De qualquer modo, mesmo em termos abstractos, afigura-se-me que não procede a orientação assumida pelo acórdão de considerar inconstitucional, por infracção ao princípio da igualdade, o critério normativo de tributação de situações jurídicas sobre terrenos para construção cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000 em que estão autorizadas ou previstas edificações exclusivamente constituídas por fracções de valor individual inferior a € 1.000.000,00 quando não ocorre a mesma tributação nas situações em que no terreno já foram construídas essas edificações exclusivamente constituídas por fracções de valor individual inferior a € 1.000.000,00.

9. Desde logo, cabe lembrar sobre o princípio da igualdade, genericamente enunciado no art. 13.º da CRP e especificamente manifestado no art. 104.º, n.º 3 da CRP (“*A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”), a orientação jurisprudencial bem consolidada do Tribunal Constitucional (TC) pela qual “*só podem ser censuradas, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que delas resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem*”, e que “[*e*]ste princípio, na sua dimensão de proibição do arbítrio, constitui um critério essencialmente negativo (...) que, não eliminando a “*liberdade de conformação legislativa*” – entendida como a liberdade que ao legislador pertence de “*definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente*” –, comete aos tribunais não a faculdade de se substituírem ao legislador, “*ponderando a situação como se estivessem no lugar dele e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução razoável, justa e oportuna (do que seria a solução ideal do caso)*”, mas sim a de “*afastar aquelas soluções legais de todo o ponto insuscetíveis de se credenciarem racionalmente*”” (cfr., por exemplo, o acórdão do TC n.º 187/2013, de 5.4, n.ºs 33 e 35,

onde se pode encontrar referência a jurisprudência constitucional anterior, omitida nas citações efectuadas).

10. Nestes termos, numa lógica de *proibição do arbítrio*, o que cumpre, em sede de aplicação do princípio da igualdade, é, numa análise de carácter negativo, “*tão-somente verificar se a solução legislativa se apresenta em absoluto intolerável ou inadmissível, de uma perspetiva jurídico-constitucional, por para ela se não encontrar qualquer fundamento inteligível*”, controlando se se estabeleceram “*distinções discriminatórias, ou seja, desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objetiva e racional* (cita-se o acórdão do TC n.º 528/2012, de 7.11).

11. Nesta sequência, impõe-se agora convocar, em termos específicos, o sentido jurisprudencial sobre a não inconstitucionalidade já afirmado pelo Tribunal Constitucional no que concerne ao campo de incidência da verba 28.1 da TGIS respeitante a “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*” (que foi introduzido pelo art. 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12). Cite-se, por exemplo, o recente acórdão n.º 70/2017, de 16.2, no qual o Tribunal Constitucional declarou o seguinte:

- “*a norma em apreciação não quebra a barreira do arbítrio, não apresentando a realidade jurídica dos direitos reais sobre prédios urbanos, com afetação habitacional, cujo valor patrimonial constante da matriz seja igual ou superior a €1 000 000, características decisivamente diversas da realidade dos mesmos direitos incidentes sobre terrenos para construção, com o mesmo valor, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, a ponto de se surpreender um regime arbitrário ou abusivo da liberdade de conformação do legislador*”.

- “*O novo facto tributário não se mostra desprovido de fundamento racional, sendo ainda possível inseri-lo na lógica de prossecução do objetivo legislativo que conduziu à Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, uma vez que, como já foi desenvolvido no Acórdão com o n.º 590/2015 e secundado no Acórdão com o n.º 568/2016, “a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a*

recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”, sendo que tal opção se insere no leque de opções legislativas constitucionalmente admissível”.

12. Justamente, diferentemente da posição que fez vencimento, penso que estas considerações sobre o fundamento racional e a inexistência de arbítrio ou abuso na liberdade de conformação do legislador relativamente à verba 28.1 da TGIS nas hipóteses de incidência de imposto do selo sobre terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI, e cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000, não são afectadas pela configuração, em termos singulares, da específica situação dos terrenos para construção de VPT superior a €1.000.000 em que estão autorizadas ou previstas edificações constituídas exclusivamente por fracções de valor individual inferior a €1.000.000, não me parecendo, pois, que se deva considerar presente, nessa base, uma *inconstitucionalidade parcial vertical* (consabidamente, aquela que reside na aplicabilidade da norma a certas situações ou categorias não autonomizadas no conteúdo normativo – cfr. o acórdão do TC n.º 12/84, de 8.2).

13. Desde logo, a configuração dessa situação especial dos terrenos para construção em que estão autorizadas ou previstas edificações constituídas exclusivamente por fracções de valor individual inferior a €1.000.000 e a comparação que, consequentemente, se opera com edificações concluídas para invocar a ausência de justificação racional da verba 28 da TGIS, não atende ao contexto regulativo da aplicação do imposto do selo que é próprio dessa verba 28 da TGIS. Ora, a meu ver, um juízo sobre a inconstitucionalidade de um certo critério normativo não pode deixar de ter em atenção a estrutura e os conceitos jurídicos que, no seu recorte particular, constituem e parametrizam tal critério.

14. Pois bem, o que está em causa na situação configurada para efeitos do juízo de inconstitucionalidade é simplesmente a caracterização normativo-tributária de prédio urbano, a qual resulta dos conceitos próprios do CIMI (cfr. art. 6.º), por força da aplicação subsidiária determinada pelo art. 67.º, n.º 2 do CIS. Na verdade, nos termos do n.º 4 do art. 3.º do CIMI, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio, situação a que se deve equiparar, como a jurisprudência tem assinalado, os casos de andares ou partes susceptíveis de utilização independente, dado o disposto no art. 12.º, n.º 3 do mesmo CIMI. Como tal, é, naturalmente, relevante, para determinação da sujeição ao imposto do selo objecto da verba 28, no caso dos edifícios em regime de propriedade horizontal ou em propriedade vertical, mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o VPT (igual ou superior a €1.000.000) que cada fracção ou parte possui na matriz predial.

15. Porém, a necessidade de, em razão da estruturação jurídico-tributária das espécies de prédios urbanos em sede de IMI (art. 6.º do CIMI), a aferição do VPT constante da matriz igual ou superior a €1.000.000 para efeitos da verba 28 da TGIS dever ter em atenção, no universo relativo aos prédios habitacionais, a realidade jurídico-normativa específica das fracções autónomas ou das partes susceptíveis de utilização independente, não consubstancia uma discriminação injustificada, carente de justificação racional, dos terrenos para construção, porquanto, precisamente, se trata de espécies distintas de prédios urbanos com tratamento normativo específico, como o evidenciam as próprias regras de avaliação (cfr. arts. 38.º e seguintes, e especificamente para os terrenos para construção o art. 45.º do CIS), pelo que se deve reconhecer a presença normativa de circunstâncias e factores próprios a cada espécie de prédio urbano que justificam as distinções de regime.

16. Por outro lado, nas situações previstas na verba 28 da TGIS, o valor tributável é o valor patrimonial tributário apurado nos termos do CIMI constante das matrizes à data de 31 de Dezembro de cada ano, ocorrendo o facto gerador da tributação anualmente nessa mesma data (cfr. art. 5.º, alínea u) do CIS e art. 8.º do CIMI) e sendo o imposto liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, com base nos valores

patrimoniais existentes nas matrizes à referida data de 31 de Dezembro de cada ano (art. 23.º, n.º 7 do CIS e art. 113.º, n.º 1 do CIMI).

17. Pois bem, julgo que resulta daqui que não é pertinente fazer relevar, para efeitos de um juízo de conformidade constitucional desta verba 28 da TGIS, o valor individual inferior a €1.000.000 de cada fracção eventualmente componente da futura edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único “*valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*” sobre que incide a tributação anual em imposto do selo é o VPT do próprio terreno para construção existente, não o daquelas fracções ainda inexistentes, cujo VPT apenas surgirá quando se deparar, após a construção, com um prédio urbano habitacional (art. 6.º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CIMI) e já não com um terreno para construção (cfr. arts. 10.º, 37.º e 106.º do CIMI).

18. Desta forma, na data da tributação em imposto do selo dos terrenos para construção, só cabe atender à própria realidade do terreno para construção, tal como o mesmo é legalmente caracterizado, e tendo em conta o VPT constante da matriz igual ou superior a €1.000.000, não uma edificação futura, com a conseqüente espécie de prédio urbano que venha a surgir subsequentemente, incluindo as fracções autónomas ou andares susceptíveis de utilização independente que possam existir, que, verdadeiramente, como observa a Requerida, são “*meras abstracções virtuais de situações não constituídas*”. Isto significaria, afinal, que a tributação se determinaria, em vez da capacidade contributiva actual e efectiva, em função de uma capacidade contributiva futura e eventual.

19. Acresce que, em última análise, a comparação entre terrenos para construção com VPT superior a €1.000.000 em que estão autorizadas ou previstas edificações constituídas exclusivamente por fracções de valor individual inferior a €1.000.000 e as edificações com tais fracções de valor individual inferior a €1.000.000 acaba por se centrar, afinal, na fixação do VPT igual ou superior a €1.000.000. Ora, como incisivamente, se notou no Acórdão n.º 590/15, de 11.11: “*Cabe referir que a existência*

de resultados aplicativos distintos perante valores muito aproximados - por excesso ou por defeito - de uma expressão quantitativa estipulada normativamente como limite – positivo ou negativo – de um qualquer efeito jurídico é conatural à respetiva fixação pelo legislador. Seja na definição da incidência fiscal, seja na estatuição de isenções ou benefícios fiscais assentes em critérios de valor, é sempre possível encontrar exemplos de contribuintes com tratamento diferenciado a partir de uma variação quantitativa de muito reduzida expressão”.

20. Concluo, pois, que, na selecção dos factos tributários em sede de verba 28 da TGIS e na sua articulação com outras manifestações de riqueza, especificamente dos prédios com fracções autónomas ou unidades independentes de valor inferior a €1.000.000, não é possível afirmar que o legislador, ao sujeitar a imposto do selo terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação com valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000 não está, de modo racional e justificado, a proceder à tributação de manifestações de capacidade contributiva assentes em elementos patrimoniais de alto valor económico, parecendo-me, pois, para citar o acórdão do TC n.º 590/2015, que a *“opção tomada encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal, sendo insusceptível de fundar autónoma censura constitucional”*.

21. Nestes termos, julgo que não procede o juízo de inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS firmado com base no fundamento acima analisado.

b) Sobre o segundo fundamento - empresas que exercem regularmente a actividade de compra e revenda de terrenos para construção

22. Atendendo a que as três Requerentes são sociedades comerciais que exercem regularmente, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda (al. PP) dos factos

provados), a decisão que fez vencimento, considerando pertinentes e adequadas as considerações invocadas pelas Requerentes, entendeu que a verba 28.1 da TGIS materializa uma discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para construção, que se acentua com o inêxito da sua actividade comercial, o que implica a sua inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade, que inclui uma vertente de proporcionalidade, “por ser inequívoco que as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva que não tem necessariamente correspondência com a realidade, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida pelas empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação, cumulada anualmente, precisamente em situações em que, por inêxito da actividade de comercialização, os terrenos são detidos por vários anos e, por isso, menos justificação haveria para a imposição de uma tributação adicional, privativa deste tipo de empresas”, acrescentando-se ainda que “não se vislumbra também qualquer razão aceitável para distinguir entre as empresas que comercializam terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que comercializam terrenos para outras finalidades”.

23. Penso que estas considerações não são pertinentes ou adequadas para formular um juízo de inconstitucionalidade sobre a verba 28.1 da TGIS.

24. Desde logo, não são pertinentes, porquanto a tributação consubstanciada na verba 28.1 da TGIS traduz-se numa imposição específica sobre o património (cfr. art. 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária) e não sobre o rendimento, pelo que, no que aqui importa, a capacidade contributiva que se visa atingir respeita estritamente à titularidade, por qualquer espécie de sujeitos passivos, de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação com VPT igual ou superior a €1.000.000, incidindo, portanto, sobre manifestações de riqueza consistentes nos elementos do património imobiliário que possuam as características indicadas.

25. A verba 28.1 da TGIS concerne, com efeito, a uma tributação do património, sem visar especificamente empresas, pois compreende toda a espécie de sujeitos passivos que sejam titulares dos direitos reais indicados sobre prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, com VPT igual ou superior a €1.000.000, independentemente de assumirem carácter empresarial ou não, abrangendo, assim, para além de sociedades como as Requerentes, fundações, associações, pessoas singulares, em suma toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000 (cfr. art. 2.º, n.º 4 do CIS e art. 8.º do CIMI).

26. Desta forma, não me parece pertinente invocar, para censurar a normatividade em causa e as opções legislativas subjacentes, argumentos cuja consistência se deve aferir em relação às regulações dirigidas às *empresas enquanto tais*.

27. A verba 28.1 da TGIS institui uma particular tributação sobre o património, nos termos de uma imposição real e objectiva, em que o respectivo sujeito passivo é determinado simplesmente pela qualidade de ser titular de certo direito real sobre prédios com as características legislativamente fixadas. Justamente, no campo da tributação patrimonial, a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira (SOUSA FRANCO, *Finanças públicas e direito financeiro*, vol. II, 4ª ed., p. 181). Bem se compreende, então, a solução legislativa de sujeitar a tributação todos os sujeitos passivos em atenção à titularidade das situações jurídicas relevantes sobre os prédios objecto da incidência objectiva, com independência da estruturação jurídica ou económica que possam possuir esses sujeitos passivos.

28. Depois, não parecem adequadas as considerações sobre a situação das empresas comercializadoras de terrenos para construção, sobre o êxito ou inêxito da actividade comercial que desenvolvem ou mesmo sobre a espécie de activos imobiliários que detêm, porquanto se trata aí de invocar elementos de consistência económica muitíssimo variável

e contingente, que dependem amplamente do modo de gestão, das situações conjunturais de enquadramento, do tipo de aproveitamento realizado dos prédios, da situação em cada ano dos activos patrimoniais detidos, tudo impedindo a configuração de qualquer base uniforme capaz de conduzir à afirmação de que a solução normativa objecto da verba 28.1 da TGIS conduz a uma discriminação negativa injustificada dessas empresas, tanto mais quanto estão em causa componentes prediais limitadas do património do sujeito passivo, já que o âmbito de aplicação da verba 28. 1 se encontra restringida aos prédios habitacionais e aos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, 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.

29. Por fim, no que concerne à invocação do princípio da proporcionalidade, parece suficiente citar, mais uma vez, o acórdão do TC n.º 590/2015: *“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”*.

c) Conclusão

30. Por força do acima exposto, que tem subjacente o pressuposto, que me parece fulcral, de que não cabe ao julgador substituir-se ao legislador nas opções político-legislativas relevantes, porquanto, como se escreveu no acórdão n.º 806/93 do TC, reiterado no acórdão n.º 711/2006 do mesmo TC, *“[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”, entendo que não procedem os fundamentos do juízo de inconstitucionalidade apontados pela decisão que fez vencimento à verba 28.1 da TGIS, pelo que voto vencido.

João Menezes Leitão