

- 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., no valor total de € 474.970,25.
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 22 de Setembro de 2016.
 4. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 10 de Outubro de 2016; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5º, 6º, n.º 1, e 11º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
 5. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 20 de Outubro de 2016, para apresentar resposta.
 6. A AT apresentou a sua Resposta em 23 de Novembro de 2016.
 7. Nessa resposta a AT alega, em síntese, a total improcedência do pedido da Requerente.
 8. O Despacho Arbitral de 25 de Novembro de 2016 dispensou a realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas em prazos sucessivos de 10 dias; e fixando, para termo do prazo de prolação da decisão final, 30 dias após a apresentação de alegações pela Requerida, ou o termo do prazo de apresentação dessas alegações.
 9. Em Requerimento apresentado em 6 de Dezembro de 2016, a Requerente prescindiu de apresentar alegações escritas.
 10. O Despacho Arbitral de 8 de Dezembro de 2016 determinou a junção, pela Requerente, do documento n.º 101.
 11. A Requerida apresentou as suas alegações escritas em 13 de Dezembro de 2016.
 12. Em Requerimento apresentado em 20 de Dezembro de 2016, a Requerente juntou aos autos o documento n.º 101.
 13. O Despacho Arbitral de 20 de Dezembro de 2016, concedendo à Requerida o exercício do contraditório relativamente à junção do documento n.º 101, ordenou ainda a junção aos autos, pela Requerida, de novos elementos probatórios necessários ao esclarecimento da verdade e à pronúncia sobre o mérito da causa, elementos cuja

existência estava já indiciada relativamente ao procedimento de fixação patrimonial dos prédios a que se reportam as liquidações objecto do litígio, incluindo entre esses elementos:

- Declaração modelo 1 do IMI que esteve na base da avaliação dos prédios, vigente aquando dos factos tributários subjacentes às liquidações em apreço;
- Eventuais anexos referidos no art. 37º, 3, do CIMI e relativos a tal avaliação;
- A correspondente ficha de avaliação elaborada pelo perito avaliador;
- A notificação do resultado da avaliação;
- Informação do competente Serviço de Finanças relativa a outros aspectos relevantes.

14. Em Requerimento apresentado em 16 de Janeiro de 2017, a Requerida enviou os elementos solicitados pelo Despacho Arbitral de 20 de Dezembro de 2016 relativamente a 19 dos prédios, protestando juntar os elementos em falta quanto a 6 dos prédios.
15. O Despacho Arbitral de 18 de Janeiro de 2017 concedeu à Requerente prazo para exercício do contraditório relativamente à junção aos autos dos elementos probatórios enviados pela Requerida.
16. Em Requerimento apresentado em 25 de Janeiro de 2017, a Requerida enviou os restantes elementos solicitados pelo Despacho Arbitral de 20 de Dezembro de 2016, nomeadamente os relativos aos 6 prédios para os quais protestara juntar tais elementos.
17. Em Requerimento apresentado em 25 de Janeiro de 2017, a Requerente pronunciou-se sobre a junção aos autos dos elementos apresentados pela Requerida através do seu Requerimento de 16 de Janeiro de 2017.
18. Em Requerimento apresentado em 30 de Janeiro de 2017, a Requerente pronunciou-se sobre a junção aos autos dos elementos apresentados pela Requerida através do seu Requerimento de 25 de Janeiro de 2017.
19. O processo não enferma de nulidades e não subsistem mais questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.
20. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

21. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados e com relevância para a decisão

- 1) A Requerente é uma sociedade anónima cuja actividade principal é a bancária.
- 2) A Requerente, no âmbito da sua actividade, é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.
- 3) A Requerente foi notificada das seguintes liquidações referentes ao ano de 2015 (e correspondentes à repartição do IS por três prestações):

Nº Liquidação	Montante
2016...	4.164,82
2016...	4.164,81
2016...	4.164,81
2016...	4.587,09
2016...	4.587,07
2016...	4.587,07
2016...	5.969,49
2016...	5.969,49
2016...	5.969,49
2016...	23.990,29
2016...	23.990,28
2016...	23.990,28
2016...	14.797,81
2016...	14.797,81
2016...	14.797,81
2016...	3.511,00

2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	3.511,00
2016...	14.667,48
2016...	14.667,48
2016...	14.667,48
2016...	11.244,74
2016...	11.244,74
2016...	11.244,74
2016...	4.661,86
2016...	4.661,86
2016...	4.661,86
2016...	4.067,14
2016...	4.067,14
2016...	4.067,14
2016...	4.068,77
2016...	4.068,76
2016...	4.068,76
2016...	4.139,73
2016...	4.139,73
2016...	4.139,73
2016...	3.493,40
2016...	3.493,40
2016...	3.493,40
2016...	3.383,51

2016...	3.383,49
2016...	3.383,49
2016...	3.353,13
2016...	3.353,13
2016...	3.353,13
2016...	6.146,00
2016...	6.146,00
2016...	6.146,00
2016...	3.835,13
2016...	3.835,12
2016...	3.835,12
2016...	3.465,09
2016...	3.465,07
2016...	3.465,07
2016...	4.991,38
2016...	4.991,37
2016...	4.991,37
2016...	4.747,77
2016...	4.747,75
2016...	4.747,75
2016...	5.340,17
2016...	5.340,17
2016...	5.340,17
2016...	4.342,64
2016...	4.342,63
2016...	4.342,63
2016...	8.333,05
2016...	8.333,04
2016...	8.333,04

- 4) As liquidações de IS foram emitidas com referência aos seguintes 25 prédios de que a Requerente é proprietária:
- a) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa
 - b) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união de freguesias de ... e..., concelho de ... e distrito de Lisboa
 - c) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia da ..., concelho da ... e distrito de Lisboa
 - d) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa
 - e) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa
 - f) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias de ..., ... e ...-..., concelho de ... e distrito de Lisboa
 - g) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias de..., ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa
 - h) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto
 - i) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto
 - j) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de Paranhos, concelho e distrito do Porto
 - k) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto
 - l) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto
 - m) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto
 - n) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto
 - o) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia

- de ..., concelho da ... e distrito do Porto
- p) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho do ... e distrito de Setúbal
 - q) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal
 - r) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Setúbal
 - s) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Viana do Castelo
 - t) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Setúbal
 - u) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Setúbal
 - v) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal
 - w) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Faro
 - x) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Faro
 - y) prédio urbano ("terreno para construção") com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Faro
- 5) Nas Cadernetas Prediais de cada um dos 25 prédios consta o item "Tipo de Coeficiente de Localização: Habitação"
 - 6) Nos "Dados da avaliação do Prédio" em cada uma das matrizes dos 25 prédios consta o item "Afectação: Habitação".
 - 7) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2001 da Câmara Municipal da..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m².
 - 8) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da ..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento

- .../2001 da Câmara Municipal da ..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m².
- 9) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2001 da Câmara Municipal da..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m².
- 10) O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto (ex-artigo matricial ...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2004 da Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de edifício destinado a “Equipamentos”, com r/ch mais 2 pisos e com área de implantação de 1000,9 m².
- 11) O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ... e...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../... /1985 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de 3 edifícios destinados a habitação, com quatro pisos e com área total de implantação de 920,20m².
- 12) O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de..., ...e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), foi objecto da certidão de viabilidade construtiva .../2008 da Câmara Municipal de..., que certificou que o mesmo tinha como parâmetros construtivos uma área máxima de implantação de 2.957,85m², uma área bruta de construção de 6.609,80 m² destinada a habitação, 1584,50 m² destinada a Comércio Serviços e de 5.800,00 m² destinada a estacionamento.
- 13) O prédio urbano com artigo matricial ..., da união das freguesias de..., ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2007 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de um edifício, com quinze pisos destinados a habitação colectiva e um destinado a comércio, e com área máxima de implantação de 3170,00m².
- 14) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com sete pisos

- acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.445,00 m², sendo 2.830 m² destinados a habitação e 615 m² destinados a comércio.
- 15) O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.630,00 m² destinada a habitação.
 - 16) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do ..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.651,00 m², dos quais 3.510,00 m² são destinados a habitação.
 - 17) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.006,00 m², destinados a habitação.
 - 18) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.682,00 m², dos quais 3.664,00 m² são destinados a habitação.
 - 19) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.664,00 m², destinados a habitação.
 - 20) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ..., ... e ...), foi objecto de licenciamento de obras particulares aprovado pela Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de um

- bloco habitacional (Bloco 3) constituído por cave, r/ch, primeiro andar e sótão, com uma área total de 5.792,25 m².
- 21) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ..., ... e...), foi objecto de licenciamento de obras particulares aprovado pela Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de um bloco habitacional (Bloco 2) constituído por cave, r/ch, primeiro andar e sótão, com uma área total de 6.130,10 m².
 - 22) O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigo matricial...), foi objecto da informação de viabilidade construtiva emitida em 18-05-2004 pela Câmara Municipal do ..., que pronunciou no sentido da viabilidade da construção de um edifício de habitação com dois corpos, sendo o maior com o máximo de 8 pisos e o menor com um máximo de quatro.
 - 23) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial ...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 2.250,00 m² destinada a habitação e de 200,00 m² destinada a Indústria/Serviços.
 - 24) O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote 2 do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 2.400,00 m² destinada a habitação e de 50,00 m² destinada a Indústria/Serviços.
 - 25) O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial ...) corresponde ao lote..., posteriormente renumerado para lote ..., do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 3.550,00 m² destinada a habitação e de 50,00 m² destinada a Indústria/Serviços.
 - 26) As liquidações resultaram da aplicação do art. 1º, 1 do CIS, conjugado com a verba 28.1 da TGIS e com o art. 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.
 - 27) A Requerente pagou o IS em 29 de Abril de 2016 (1ª prestação), 27 de Julho de 2016 (2ª prestação) e 7 de Novembro de 2016 (3ª prestação).

II.B. Factos que se consideram não provados

- 1- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho da ... e distrito do Porto (ex-artigos matriciais ... e...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.
- 2- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigo matricial...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.
- 3- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ... e ...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.
- 4- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial ..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial ...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.
- 5- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial ..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial ...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento

comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.

- 6- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Viana do Castelo (ex-artigo matricial...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.
- 7- Que relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto (ex-artigo matricial...), existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.

II.C – Fundamentação dos factos provados e não provados

- 1- Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 2- Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 3- Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

- 4- Em especial, os factos constantes dos pontos 7) a 25) da matéria de facto, resultam da documentação junta pela Requerida, na sequência do despacho arbitral datado de 20/12/2016, a qual compreende os documentos referidos nos pontos em causa, autorizativos da construção com destino habitacional.
- 5- Não obstante a Requerente ter alegado, de forma genérica, que os documentos administrativos referidos nos pontos da matéria de facto em questão estavam caducados, o certo é que nenhuma prova ou indício apresentou que pudesse permitir concluir nesse sentido.
- 6- Os factos dados como não provados devem-se à ausência ou insuficiência de prova, a eles relativos.
- 7- Efectivamente, não obstante o supra-referido despacho de 20/12/2016, não foi disponibilizada documentação que permitisse concluir noutro sentido, relativamente aos prédios a que se referem os factos não provados.
- 8- Concretamente, relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 1), apenas foi disponibilizada a este Tribunal a ficha de avaliação do prédio em causa, a qual não permite concluir, com a segurança necessária, pela existência de algum dos documentos a que se refere o ponto em causa, bem como do respectivo teor.
- 9- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 2), foi disponibilizado parecer camarário emitido pela Câmara Municipal do..., com indicação do quadro de caracterização definido pelo PDM, que ressalva expressamente que o mesmo não constitui qualquer vínculo legal para futuros pedidos de licenciamento, pelo que não se reconduz a qualquer dos tipos de documento a que se refere o ponto em causa.
- 10- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 3), apenas foi disponibilizada a este Tribunal a cópia do pedido de inscrição na matriz do prédio em causa, e uma planta sem qualquer legenda, elementos que não permitem concluir, com a segurança necessária, pela existência de algum dos documentos a que se refere o ponto em causa, bem como do respectivo teor.
- 11- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 4), foi apresentada unicamente uma planta contendo um projecto de uma urbanização

destinada a habitação, mas sem qualquer menção ou elemento que a possam reconduzir a uma peça referente a qualquer dos tipos de documento a que se refere o ponto em causa, pelo que não é possível, para lá de qualquer dúvida razoável, dar como provado que tal documento exista.

- 12- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 5), foi disponibilizada uma certidão emitida pela Câmara Municipal de..., com a menção de que foi autorizada a ocupação urbana do prédio em causa, com uma área bruta de construção acima do solo de 20.566,00 m², mas sem indicação de qualquer finalidade específica, pelo que não se reconduz a qualquer dos tipos de documento a que se refere o ponto em causa.
- 13- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 6), foi disponibilizada uma informação técnica emitida pela Câmara Municipal de ..., relativa ao loteamento B..., Ld.^a, com a indicação de áreas de construção, mas sem indicação da finalidade de tal construção, pelo que não se reconduz a qualquer dos tipos de documento a que se refere o ponto em causa.
- 14- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 7), apurou-se que corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2004 da Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de edifício destinado a “Equipamentos”, com r/c mais 2 pisos e com área de implantação de 1000,9 m²; não sendo, assim, possível concluir-se que o «edifício a construir» nos terrenos em questão estivesse definido em qualquer daqueles documentos tidos por relevantes, como tendo por finalidade a habitação.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente começa por alegar que a incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS não pode abarcar prédios que, estando inscritos na matriz como "terrenos para construção", não são subsumíveis ao conceito de "prédios com afectação habitacional", aquele conceito que integra a previsão legal.

- b) Analisando o contexto da introdução da verba 28 da TGIS, a Requerente enfatiza que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2014, a tributação continua a cingir-se a situações em que tenha sido autorizada ou prevista uma efectiva edificação no terreno, e que tal edificação se destine a "habitação".
- c) Assim, sustenta, não bastará que a mera inscrição matricial de um prédio o identifique como "terreno para construção", sendo necessário, adicionalmente que, caso a caso, e concretamente, se determine se está prevista ou autorizada a sua utilização "para habitação", o que resultará do exame do processo administrativo de licenciamento / autorização.
- d) De facto, não estando o direito a construir ínsito no direito de propriedade, é necessário que exista, e seja válida, a referida documentação de licença ou autorização para que se possa concluir pela existência em concreto de um "terreno para construção" susceptível de ser subsumido na previsão da verba 28.1 da TGIS; ou seja, que no terreno tenha sido prevista ou autorizada, em concreto, uma edificação destinada ou prevista para habitação – não bastando que tal edificação permaneça no plano das possibilidades, e meramente uma das possibilidades, de uso do terreno.
- e) Não tendo ocorrido a demonstração da efectiva potencialidade de edificação para habitação nos terrenos em apreço, não se tendo verificado uma "afecção efectiva" desses terrenos, tendo a liquidação assentado, antes, no mero teor da inscrição desses terrenos na respectiva matriz, conclui a Requerente que essa liquidação de IS foi ilegal por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- f) Atenta ainda a "ratio legis" da verba 28.1 da TGIS (a de introduzir um "imposto solidário" suportado por "capacidades contributivas" acima da média), a Requerente assinala, subsidiariamente, que a propriedade desses imóveis não representa uma capacidade contributiva acrescida, visto que esses prédios não são encarados pela Requerente como bens de investimento, já que normalmente ingressam no seu património como dações em pagamento e se destinam a revenda com o objectivo de saldar dívidas de clientes inadimplentes.
- g) Também subsidiariamente, e para efeitos da aplicação do art. 204º da Constituição, a Requerente sustenta a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS quando aplicada a

"terrenos para construção", por violar tanto o princípio da igualdade como o princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, previstos respectivamente nos arts. 13º e 104º, 3 da Constituição, com corolários directos em normas como os arts. 5º e 55º da LGT.

- h) Especificamente, a Requerente alega que a verba 28.1 da TGIS discrimina injustificadamente contra o destino habitacional, no seio dos usos possíveis do património imobiliário de elevado valor, e contra a concentração do património imobiliário em favor da dispersão desse património – e discrimina injustificadamente porque introduz desigualdades não assentes na exclusiva consideração da capacidade contributiva.
- i) Considera a Requerente que a verba 28.1 da TGIS é ainda inconstitucional na medida em que determina a dupla tributação da titularidade de direitos reais de alguns – e apenas alguns – sujeitos passivos, na medida em que faz o IS recair sobre realidades tributadas já em sede de IMI.
- j) Além disso, a Requerente considera que o princípio da igualdade é ferido pela verba 28.1 da TGIS na medida em que esta manda atender ao valor patrimonial tributário dos terrenos, desconsiderando o valor patrimonial tributário das habitações que venham efectivamente a ser edificadas nesses terrenos.
- k) Por outro lado, a Requerente chama a atenção para a circunstância de a jurisprudência do Tribunal Constitucional, que se pronunciou pela não-inconstitucionalidade da norma constante da verba 28.1 da TGIS, respeitar exclusivamente a "prédios habitacionais", não sendo portanto aplicável ao caso "sub iudice", em que estão em causa meros "terrenos para construção" – situação que a Requerente considera ser inteiramente distinta, novamente porque, antes de uma especificação procedimental por via administrativa, os terrenos para construção não poderão corresponder a "habitação" neles autorizada ou prevista.
- l) A Requerente alega ter pago integralmente as quantias liquidadas, pedindo por isso para ser ressarcida e para lhe serem atribuídos juros indemnizatórios, por ter sido indevido esse pagamento e ser identificável um erro imputável aos serviços, nos termos do art. 24º, 1, b), e 5, do RJAT, dos arts. 43º e 100º da LGT e do art. 61º do CPPT.

- m) No seu Requerimento apresentado em 25 de Janeiro de 2017, a Requerente, pronunciando-se sobre a junção aos autos dos elementos probatórios apresentados pela Requerida em cumprimento do Despacho Arbitral de 20 de Dezembro de 2016, conclui, em relação a cada um deles, que não fica provado que se trate de terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista seja para habitação, nos termos do disposto no CIMI. Alega, em especial:
- a. Que a documentação é incompleta;
 - b. Que ela é frequentemente de natureza meramente fiscal;
 - c. Que aquela que o não é, mormente a que consiste em alvarás de loteamento, já está caducada;
 - d. Que os elementos probatórios foram todos eles emitidos na esfera jurídica de anteriores proprietários dos imóveis, sendo por isso inoponíveis à Requerente, por não poderem efectivar-se na sua esfera jurídica, dada em especial a sua natureza de instituição financeira, com as limitações daí decorrentes (arts. 112º, 1 e 114º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras aprovado pelo Decreto-Lei nº 298/92, de 31 de Dezembro);
 - e. Que os prédios em causa não estão no património da Requerente porque sejam objecto da sua actividade habitual, apenas se encontram à espera de serem revendidos para se finalizar o ciclo da sua actividade creditícia, pelo que, insiste, não denotam a capacidade contributiva que legalmente subjaz à tributação em IS.
- n) No seu Requerimento apresentado em 30 de Janeiro de 2017, a Requerente, pronunciando-se sobre a junção aos autos dos restantes elementos probatórios apresentados pela Requerida, começa por assinalar que eles são extemporâneos em face do prazo estabelecido no Despacho Arbitral de 20 de Dezembro de 2016, para depois retomar em relação a eles a argumentação expendida no seu Requerimento imediatamente anterior.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua Resposta, a Requerida sublinha o facto de toda a documentação disponível apontar para a afectação habitacional dos prédios em causa, e de, pelo contrário, não haver nenhuma documentação susceptível de colocar em causa essa descrição dos prédios, nem se ter provado que a Requerente em qualquer momento ter lançado mão dos recursos legais disponíveis para questionar, seja o valor patrimonial tributário ("VPT") atribuído aos prédios, seja os dados em que assenta o cálculo desse valor patrimonial tributário – o que permite concluir que a Requerente se conformou com esse valor e com a afectação habitacional que foi considerada para efeitos do respectivo cálculo, para efeitos de IMT, de IMI e de IS.
- b) Com efeito, a Requerente não impugnou a avaliação (art. 77º do CIMI), não pediu uma 2ª avaliação (art. 76º do CIMI), não reclamou da matriz (art. 130º do CIMI) nem impugnou os actos de fixação dos valores patrimoniais (art. 134º do CPPT).
- c) Não tendo sido sindicada oportunamente, dentro dos prazos legais, qualquer irregularidade no cálculo dos pressupostos positivos de que depende a incidência tributária – matriz, titularidade do prédio, afectação do prédio, VPT –, esses pressupostos consolidaram-se e são agora inatacáveis.
- d) A Requerida lembra que a consideração da afectação ou finalidade do prédio é um coeficiente da avaliação porque, por si mesma, incorpora valor nesse prédio – como resulta do disposto nos arts. 38º e 45º do CIMI (remetendo para o coeficiente de afectação previsto no art. 41º do CIMI).
- e) E lembra também que o art. 67º, 2 do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI, e que do art. 45º do CIMI resulta claro que na avaliação de um terreno para construção se atende necessariamente à área a construir e à utilização a ser dada à construção que ocorrerá: ou seja, o valor do terreno depende do valor do prédio que nele poderá vir a ser construído (como resulta do disposto no art. 38º do CIMI).
- f) Quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente, a Requerida começa por lembrar que ao Tribunal Arbitral está vedado apreciar a bondade de soluções legislativas, cabendo-lhe somente aferir inconstitucionalidades que tornem intolerável a aplicação da norma positiva.
- g) E passa a entender que o pressuposto económico da manifestação de capacidade contributiva que foi escolhido para a norma da verba 28.1 da TGIS, em condições de

necessidade de medidas extraordinárias de arrecadação de receita, é constitucionalmente válido, seja porque cabe na razoável liberdade de conformação do legislador, seja porque assenta numa necessária discriminação de patrimónios, que se espalha num tratamento diferenciado de situações que são diferentes – e são-no objectivamente, ou seja, independentemente de quem seja o titular dos prédios.

- h) A Requerida entende ainda que a questão da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS está ultrapassada por uma tomada de posição do Tribunal Constitucional que abarca os próprios terrenos para construção (citando a esse propósito o Acórdão n.º 568/2016 – e também os Acórdãos n.ºs 247/2016 e 590/2015 – e as Decisões Sumárias n.ºs 268/2016 e 605/2016, todos do Tribunal Constitucional); mas está-o também porque a discriminação de regimes entre a afectação habitacional e outros destinos de utilização dos prédios é há muito um adquirido, que se espelha numa diferenciação de regimes no próprio CIMI (arts. 40º-A, 41º e 45º do CIMI), pelo que a violação ao princípio da igualdade adviria, ao contrário do que sustenta a Requerente, do tratamento indiscriminado de situações diferentes entre elas.
- i) Aliás, acrescenta, o mesmo se poderia dizer quanto à liberdade de conformação do legislador que presidiu à discriminação em função do valor mínimo dos prédios que preenche a previsão da norma da verba 28.1 da TGIS. Foi uma discriminação intencional, atenta a ponderação explícita dos sacrifícios que eram requeridos pela necessidade de obtenção de receitas extraordinárias, face à multiplicidade de medidas fiscais envolvidas.
- j) A Requerida rebate igualmente o argumento de que a verba 28.1 da TGIS, abrangendo a tributação de património disperso, introduziria factores de discriminação inaceitáveis: pelo contrário, sustenta a Requerida que a verba 28.1 da TGIS apenas permite uma tributação analítica, de cada prédio individualmente, jamais incidindo sobre o património predial global dos sujeitos passivos.
- k) E rebate igualmente argumentos assentes na natureza empresarial da Requerente, da qual se retiraria que a titularidade dos prédios não seria meramente indiciadora de capacidade contributiva porque espelharia, antes, realidades negociais específicas – porque lembra que a incidência da norma da verba 28.1 da TGIS é objectiva, não

prevendo excepções em função da natureza ou circunstâncias do sujeito passivo, nem as autorizando por via interpretativa.

- l) Quanto ao argumento da dupla tributação, a Requerida coloca em dúvida que tenha ocorrido uma sobreposição da qual tenha resultado uma genuína "dupla tributação"; mas chama a atenção para o facto de a Constituição não vedar expressamente essa tributação sobreposta, que pode ser o resultado intencional de uma liberdade soberana de configuração concreta do sistema fiscal, que deve permanecer capaz de responder a todas as circunstâncias.
- m) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, a Requerida defende-se com o argumento de que não houve erro imputável aos serviços, já que a liquidação decorre directamente da aplicação da lei e do preenchimento dos seus pressupostos de facto, pelo que não é aplicável o art. 43º, 1 da LGT e não são devidos esses juros indemnizatórios.
- n) Nas alegações escritas a Requerida limita-se a remeter para a argumentação apresentada na sua Resposta, sustentando que nada de novo sucedeu desde a apresentação do pedido arbitral pela Requerente.

III.C. Questões a decidir

III.C.1 – Do mérito da causa

A única questão a dirimir nos presentes autos de processo arbitral tributário prende-se com a aplicação da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS (Tabela Geral do Imposto do Selo) aos terrenos destinados a construção atrás discriminados.

Está, assim, ora em causa a definição do âmbito de incidência da verba nº 28.1. da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, mais concretamente determinar se os terrenos para construção em questão no presente processo podem subsumir-se no conceito de “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*” a que alude a referida verba, tendo em conta que os respectivos valores patrimoniais são iguais ou superiores a € 1.000.000,00.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto do selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário, constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000, caso em que é devido imposto, à taxa de 1%, sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afectação habitacional.

Esta questão não é nova, tendo sido objecto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo; sendo que, no âmbito da redacção do CIS dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, as decisões proferidas foram-no sempre em sentido contrário ao pretendido pela Administração Tributária¹.

A situação *sub iudice*, todavia, dá-se num quadro jurídico diferenciado, na medida em que os factos deverão ser apreciados à luz da redacção do CIS introduzida pelo Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (artigo 194.º, sob a epígrafe - Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo), nos termos do qual a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passou a ter a seguinte redacção:

«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 %».

Neste novo quadro legal, foram já proferidas decisões em sede arbitral, igualmente em sentido desfavorável ao sustentado pela AT².

A referida jurisprudência assenta no entendimento de que se deverá ter como preenchendo os pressupostos da nova verba 28.1 da TGIS:

“no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para

¹ Cfr., p. ex., Acórdãos 49/2013-T de 18 de Setembro de 2013, 53/2013-T de 2 de Outubro, 231/2013-T de 3/2/2014, Processo n.º 7/2014-T, de 3 de Julho, 56/2014-T de 31 de Julho, 210/2014-T de 30 de Julho, Processo n.º 125/2015-T, de 12 de Outubro, todos do CAAD (disponíveis em www.caad.org.pt) e o Acórdão do STA de 9 de abril de 2014, P1870/2013, a que se seguiram vários outros de teor semelhante, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

² Cfr., p. ex., as decisões dos processos arbitrais 156/2016T, 142/2016T, 524/2015T, 578/2015T, 467/2015T, e 290/2016T, todas disponíveis em www.caad.org.pt.

operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.” [vd. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].”³

Também no acórdão proferido no processo arbitral 142/2016T, já citado, que concluiu, igualmente, pela procedência do pedido ali formulado, se pode ler o seguinte:

“Não há nestas normas da TGIS e do CIMI indicação do que deve entender-se por «edificação prevista», mas, tendo em conta os documentos exigidos para ser efectuada a avaliação de terrenos para construção, indicados no artigo 37.º, n.º 3, do CIMI, conclui-se que apenas se pode falar de construção autorizada ou prevista quando o «edifício a construir», a que se refere o n.º 1 do artigo 45.º, esteja definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

Subscreve-se integralmente aqui, o entendimento dos referidos acórdãos, quanto ao que, face à nova redacção do CIS, se deve entender por “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”.

Com efeito, de acordo com o CIMI, os terrenos para construção, que, de acordo com o artigo 6.º/1/c) de tal Código, constituem um tipo de prédio urbano, poderão ter como afectação a habitação, conforme decorre do artigo 41.º, também do CIMI, afectação essa que, como resulta, para além do mais, expressamente do artigo 45.º/5 do CIMI, será

³ Cfr. neste sentido, o acórdão proferido no processo 156/2016T, já citado.

determinada com base nos elementos a que alude o artigo 37.º do mesmo Código, sendo que o n.º 3 deste artigo se refere que:

“Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

A menção da verba 28.1 da TGIS em análise deve ser lida, assim, como remetendo para o conteúdo material do que, face ao CIMI, seja *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”*, não se bastando com a mera formalidade de a AT – bem ou mal -, em aplicação das normas daquele Código (CIMI), ter qualificado para efeitos matriciais um determinado imóvel como tendo essa afectação, já que se fosse essa a intenção do legislador, dentro da presunção de razoabilidade que lhe subjaz, seguramente que teria utilizado a expressão *“terreno cujo tipo de coeficiente de localização utilizado para efeitos de determinação do VPT seja habitação”*, ou outra, análoga.

Conclui-se, assim, aqui, como na jurisprudência atrás citada, que deverão considerar-se como *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”*, aqueles terrenos em que o «edifício a construir» esteja definido como destinado a habitação em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

Ora, no caso, não se apurou que existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação, relativamente aos seguintes terrenos a que se reportam as liquidações de Imposto do Selo que são objecto da presente acção arbitral:

- prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho da ... e distrito do Porto (ex-artigos matriciais ... e ...);

- prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigo matricial...);
- prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ... e...);
- prédio urbano com artigo matricial..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...);
- prédio urbano com artigo matricial..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial ...);
- prédio urbano com artigo matricial ..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Viana do Castelo (ex-artigo matricial ...).

Já relativamente ao prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto (ex-artigo matricial...), apurou-se que corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2004 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de edifício destinado a “Equipamentos”, com r/c mais 2 pisos e com área de implantação de 1000,9 m². Assim sendo, não é possível concluir que o «edifício a construir» nos terrenos em questão estivesse definido em qualquer daqueles documentos tidos por relevantes, como tendo por finalidade a habitação.

Não obsta ao que vem de se concluir a circunstância de, em 2015, na caderneta predial respectiva dos imóveis em causa, constar como “*Tipo de coeficiente de localização*” a menção “*Habitação*”, uma vez que tal menção poderá ser devida a lapso⁴, como ocorrerá seguramente no caso do artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto (ex-artigo matricial ...), ou a qualquer outra circunstância que não se apurou, sendo certo que não foram apresentados quaisquer elementos que sustentem substancialmente tal menção, não obstante ter sido expressamente facultado à Requerida, em homenagem ao dever de apuramento da verdade material, possibilidade para o fazer.

Face ao exposto, não se poderá considerar-se demonstrado que, relativamente aos terrenos referidos, os mesmos sejam um “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*”,

⁴ Cfr. por ex., nesse sentido, a situação de facto subjacente ao processo arbitral 490/2016T do CAAD, em publicação.

não se preenchendo, como tal, relativamente a eles, a previsão da verba 28.1 da Tabela anexa ao CIS, na redacção aplicável, pelo que enfermarão os actos tributários impugnados que os têm como objecto, de erro sobre os pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, como tal, ser anulados, procedendo, nessa parte, o pedido arbitral.

*

Já relativamente aos seguintes imóveis a que se reportam liquidações de Imposto do Selo, objecto da presente acção arbitral, apurou-se que:

- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2001 da Câmara Municipal da..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2001 da Câmara Municipal da ..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia da..., concelho da ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2001 da Câmara Municipal da ..., que autorizou a construção de edifício destinado a habitação, com quatro pisos e com área de implantação de 845m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ... e ...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../... /1985 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de 3 edifícios destinados a habitação, com quatro pisos e com área total de implantação de 920,20m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de..., ... e ...-..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), foi objecto da certidão de viabilidade construtiva .../2008 da Câmara Municipal de..., que certificou que o mesmo tinha como parâmetros construtivos uma área máxima de implantação de 2.957,85m², uma área bruta de construção de 6.609,80 m² destinada a habitação,

1584,50 m² destinada a Comércio Serviços e de 5.800,00 m² destinada a estacionamento;

- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias de..., ... e ...-..., concelho de ... e distrito de Lisboa (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2007 da Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de um edifício, com quinze pisos destinados a habitação colectiva e um destinado a comércio, e com área máxima de implantação de 3170,00m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.445,00 m², sendo 2.830 m² destinados a habitação e 615 m² destinados a comércio;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.630,00 m² destinada a habitação;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.651,00 m², dos quais 3.510,00 m² são destinados a habitação;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do ..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.006,00 m², destinados a habitação;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos

acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.682,00 m², dos quais 3.664,00 m² são destinados a habitação;

- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho e distrito do Porto (ex-artigo matricial ...) corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2008 da Câmara Municipal do ..., que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.664,00 m², destinados a habitação;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ..., ... e...), foi objecto de licenciamento de obras particulares aprovado pela Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de um bloco habitacional (Bloco 3) constituído por cave, r/ch, primeiro andar e sótão, com uma área total de 5.792,25 m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Setúbal (ex-artigos matriciais..., ..., ... e...), foi objecto de licenciamento de obras particulares aprovado pela Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de um bloco habitacional (Bloco 2) constituído por cave, r/ch, primeiro andar e sótão, com uma área total de 6.130,10 m²;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da união das freguesias do ... e ..., concelho do ... e distrito de Setúbal (ex-artigo matricial...), foi objecto da informação de viabilidade construtiva emitida em 18-05-2004 pela Câmara Municipal do..., que pronunciou no sentido da viabilidade da construção de um edifício de habitação com dois corpos, sendo o maior com o máximo de 8 pisos e o menor com um máximo de quatro;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote ... do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 2.250,00 m² destinada a habitação e de 200,00 m² destinada a Indústria/Serviços;
- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial...), corresponde ao lote... do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 2.400,00 m² destinada a habitação e de 50,00 m² destinada a Indústria/Serviços;

- ❖ O prédio urbano com artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de Faro (ex-artigo matricial...) corresponde ao lote..., posteriormente renumerado para lote..., do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de..., que autorizou a construção de uma área de 3.550,00 m² destinada a habitação e de 50,00 m² destinada a Indústria/Serviços.

Assim, dúvidas não persistem de que o «edifício a construir» nos terrenos em questão está definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, como tendo por finalidade a habitação.

Face ao exposto, haverá que considerar tais terrenos como “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMF*”, preenchendo-se, como tal e relativamente a eles, a previsão da verba 28.1 da Tabela anexa ao CIS, na redacção aplicável, nada havendo a censurar aos actos tributários impugnados que os tiveram por objecto; devendo, como tal, improceder nessa parte o pedido arbitral.

Não obsta ao que vem de se concluir a circunstância, alegada pela Requerente, de os documentos acima referidos terem sido todos eles emitidos na esfera jurídica de anteriores proprietários dos imóveis, desde logo porquanto a mesma não tem suporte em qualquer norma legal que lhe confira relevância, e depois porque os actos administrativos a que se referem os documentos em causa corporizam o levantamento de restrições ao conteúdo de direitos reais (designadamente do direito a edificar), sendo por isso titulados pelo proprietário do imóvel, que, no caso, é a Requerente, sendo ainda certo que é a Requerente quem beneficiava, à data dos factos tributários, da valorização dos imóveis, decorrente da aptidão construtiva garantida pelos actos administrativos que reconhecem aquela, valorização essa que não foi alheia, notoriamente, aos relacionamentos contratuais cujos desenvolvimentos culminaram na aquisição pela Requerente dos imóveis tributados, e que é independente da efectiva intenção subjectiva do proprietário edificar ou não.

Não se subscreve, igualmente, a alegação da Requerente de que os prédios em causa não estão no seu património porque sejam objecto da sua actividade habitual: e isto porque a aquisição de bens que garantem créditos concedidos para, como refere a Requerente, “*se finalizar o ciclo da sua actividade creditícia*” não pode deixar de se

considerar uma decorrência normal da actividade bancária, sendo que a detenção de imóveis por uma instituição creditícia, ainda que destinados a revenda para se ressarcir de créditos de devedores inadimplentes, denotam exactamente a mesma capacidade contributiva de qualquer outro detentor de imóveis, em especial daquele que os destine a revenda, sendo certo ainda que a Requerente, como qualquer outro operador económico, não prescindirá, na revenda, do acréscimo de valor decorrente da aptidão construtiva dos imóveis, nem de qualquer outra mais-valia que, por qualquer razão, possa vir a incorporar-se nos imóveis.

Não se descortina, assim, qualquer inconstitucionalidade, designadamente no que respeita à violação dos princípios da igualdade, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, previstos respectivamente nos arts. 13º e 104º/3 da Constituição, ao contrário do alegado pela Requerente.

O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado diversas vezes sobre o princípio da igualdade tributária, tendo referido, por exemplo, no Acórdão n.º 590/2015, que:

«O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e

matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (Casalta Nabais, ob. cit., pág. 157). »

Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, sendo outro exemplo o Acórdão n.º 84/2003, onde se lê que:

«O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)».

Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o

princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.»

Com efeito, não se afigurando arbitrário que, num período de crise, o Estado, em função das opções políticas de quem o dirige, chame a contribuir de forma mais acentuada os proprietários de imóveis com determinada afectação e acima de determinado valor, não se verificando qualquer dupla tributação, mas antes uma tributação adicional e excepcional, semelhante, ressalvado o respeito a melhor opinião, por exemplo, à sobretaxa de IRS, conclui-se não ocorrer a violação de qualquer normativo constitucional, designadamente os indicados pela Requerente, na tributação em questão.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa, sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a ser reembolsada a Requerente da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos

anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV. Decisão

Em face de tudo quanto antecede, decide-se julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado nos presentes autos e, em consequência:

a) Anular as seguintes liquidações, no valor total de €188.950,65:

i) relativas ao artigo matricial..., da freguesia de ..., concelho da ... e distrito do

Porto:

2016...	6.146,00	
2016...	6.146,00	
2016...	6.146,00	18.438,00

ii) relativas ao artigo matricial..., da freguesia de..., concelho do ... e distrito de

Setúbal:

2016...	3.835,13	
2016...	3.835,12	
2016...	3.835,12	11.505,37

iii) relativas ao artigo matricial..., da freguesia de..., concelho de ... e distrito de

Setúbal:

2016...	5.340,17	
2016...	5.340,17	
2016...	5.340,17	16.020,51

iv) relativas ao artigo matricial..., da união de freguesias de ... e ..., concelho de

... e distrito de Lisboa:

2016...	23.990,29	
2016...	23.990,28	
2016...	23.990,28	71.970,85

v) relativas ao artigo matricial..., da união de freguesias de ... e..., concelho de ... e distrito de Lisboa:

2016...	14.667,48	
2016...	14.667,48	
2016...	14.667,48	44.002,44

vi) relativas ao artigo matricial..., da união das freguesias de ..., concelho de ... e distrito de Viana do Castelo:

2016...	4.342,64	
2016...	4.342,63	
2016...	4.342,63	13.027,90

vii) relativas ao artigo matricial..., da união das freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito do Porto:

2016...	4.661,86	
2016...	4.661,86	
2016...	4.661,86	13.985,58

b) Condenar a Requerida à restituição das quantias indevidamente pagas, por força das liquidações ora anuladas, bem como ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido da quantia, até ao seu reembolso, nos termos acima determinados.

c) Julgar improcedente o pedido arbitral relativo às restantes liquidações;

d) Condenar as partes nas custas do processo na proporção do respectivo decaimento, fixando-se em 60,219% a parte a cargo da Requerente e em 39,781% a parte a cargo da Requerida.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €474.970,25, nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €7.346,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, ou seja, 4.422,30€ a cargo da Requerente e 2.923,70€ a cargo da Requerida, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 21 de Fevereiro de 2017

Os Árbitros

José Pedro Carvalho
(Presidente)

A. Sérgio de Matos

Fernando Araújo