



2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015..., no valor total de €492.225,75.

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 23 de Junho de 2017.
4. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 29 de Agosto de 2017; 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 artigo 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
5. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 30 de Agosto de 2017, para apresentar resposta.
6. A AT apresentou a sua Resposta em 3 de Outubro de 2016.
7. Nessa resposta a AT pugna, em síntese, pela total improcedência do pedido da Requerente.
8. O Despacho Arbitral de 06 de Outubro de 2017 dispensou a realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes.
9. O Despacho Arbitral de 26 de Novembro de 2016 determinou 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.
10. A Requerida enviou os elementos solicitados.

11. Notificada para o efeito, a Requerente optou por não se pronunciar sobre a junção aos autos dos elementos apresentados pela Requerida, determinada pelo Tribunal.
12. Foi prorrogado o prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
13. Por despacho de 27-03-2018, A referida documentação afigura-se essencial para a boa decisão da causa.
14. Tendo em conta que no processo arbitral 481/2016T constavam elementos de prova, do conhecimento de ambas as partes, e que os factos ali provados são de conhecimento público, por via da publicação da decisão que os refere na página electrónica do CAAD, ao abrigo do referido art.º 412.º/2 do CPC, bem como dos art.ºs 16.º, als. c) e e), e 29.º/1/e) e 2 do RJAT, determinou-se a junção aos presente autos dos seguintes documentos existentes no referido processo 481/2016T do CAAD:
  - i. "Processo de Avaliação artº ... - ... 1.pdf";
  - ii. "Processo de Avaliação artº ... - ... 2.pdf";
  - iii. "Processo de Avaliação artº ... - ... 3.pdf";
  - iv. "Processo de Avaliação artº ... - ... 4.pdf";
  - v. "Processo de Avaliação artº ... - ... 5.pdf";
  - vi. "SF ... Mod 1 IMI 1.pdf";
15. Foi concedido às partes o prazo de 5 dias para exercerem o contraditório relativamente à junção da documentação referida.
16. 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.
17. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
18. 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 2014 (e correspondentes à repartição do IS por três prestações):

Nº Liquidação	Montante (€)
2015...	4.164,82
2015...	4.164,81
2015...	4.164,81
2015...	4.587,09
2015...	4.587,07
2015...	4.587,07
2015...	5.969,49
2015...	5.969,49
2015...	5.969,49
2015...	5.751,86
2015...	5.751,86
2015...	5.751,86
2015...	23.990,29
2015...	23.990,28
2015...	23.990,28
2015...	14.797,81
2015...	14.797,81
2015...	14.797,81
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00

2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	3.511,00
2015...	44.002,44
2015...	33.734,22
2015...	13.985,58
2015...	4.067,14
2015...	4.067,14
2015...	4.067,14
2015...	4.068,77
2015...	4.068,76
2015...	4.068,76
2015...	4.139,73
2015...	4.139,73
2015...	4.139,73
2015...	4.139,73
2015...	3.493,40
2015...	3.493,40
2015...	3.493,40
2015...	3.383,51
2015...	3.383,49
2015...	3.383,49
2015...	3.353,13
2015...	3.353,13
2015...	3.353,13
2015...	24.999,13
2015...	6.146,00
2015...	6.146,00
2015...	6.146,00

2015...	3.835,13
2015...	3.835,12
2015...	3.835,12
2015...	10.395,25
2015...	14.974,12
2015...	14.243,27
2015...	16.020,51
2015...	4.342,64
2015...	4.342,63
2015...	4.342,63

4) As liquidações de IS foram emitidas com referência aos seguintes 26 prédios de que a Requerente era proprietária em 2014:

- 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 ..., 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

z) prédio urbano (“terreno para construção”) com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa

- 5) Nas Cadernetas Prediais de cada um dos 26 prédios constava em 2014 o item "Tipo de Coeficiente de Localização: Habitação"
- 6) Nos "Dados da avaliação do Prédio" em cada uma das matrizes dos 26 prédios constava em 2014 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 845m<sup>2</sup>.
- 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 845m<sup>2</sup>.
- 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 845m<sup>2</sup>.
- 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 m<sup>2</sup>.
- 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 (polígono base) cave comum de 1398,2222 m<sup>2</sup>.
- 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 2.957,85m<sup>2</sup>, uma área bruta de construção de 6.609,80 m<sup>2</sup> destinada a habitação, 1584,50 m<sup>2</sup> destinada a Comércio Serviços e de 5.800,00 m<sup>2</sup> 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 25 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 3170,00m<sup>2</sup>.
- 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, sendo 2.830 m<sup>2</sup> destinados a habitação e 615 m<sup>2</sup> 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 935/2008 da Câmara Municipal do Porto, que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.630,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, dos quais 3.510,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, 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 Porto, que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.682,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.664,00 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>.
- 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 m<sup>2</sup>.
- 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 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 200,00 m<sup>2</sup> 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 ... do alvará de loteamento .../2005 da Câmara Municipal de ..., que autorizou a construção de uma área de 2.400,00 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 50,00 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 50,00 m<sup>2</sup> destinada a Indústria/Serviços.
- 26) O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa corresponde ao lote ..., do alvará de loteamento a que se reporta o processo n.º .../... /TERM/2005 da Câmara Municipal de Lisboa, que autorizou a construção de uma área de 4.209m<sup>2</sup> destinados à habitação e comércio, com 3 pisos acima do solo, compreendendo 21 fogos.
- 27) As liquidações resultaram da aplicação do art. 1.º, 1 do CIS, conjugado com a verba 28.1 da TGIS e com o art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- 28) A Requerente pagou o IS em 29 de Abril de 2016 (1.ª prestação), 27 de Julho de 2016 (2.ª prestação) e 7 de Novembro de 2016 (3.ª prestação).
- 29) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa n.º ...2016..., nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, em 22-09-2016, com fundamento em violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- 30) A Requerente foi notificada pela Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) do Projecto de Decisão no qual se propunha a rejeição para, querendo, exercer o direito de participação, na modalidade de audição prévia.
- 31) A Requerente não acrescentou factos novos, pelo que o projecto de decisão se convolveu em decisão final, tendo o pedido de revisão oficiosa sido rejeitado.
- 32) Da decisão de rejeição consta o seguinte:

7. Compulsados os presentes autos, somos, desde já, a verificar que subsistem razões a ponto de provocar a rejeição liminar do pedido de revisão administrativa ora formulado pela Contribuinte, aqui Requerente, atentas as normas legais em vigor.

**Com efeito,**

8. Determina o artigo 78º da Lei Geral Tributária que " *A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços*".<sup>6</sup>
9. Da leitura do nº 1 do artigo 78º da LGT, distingue-se claramente entre a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do "sujeito passivo" ou da "administração tributária", aquela no prazo de reclamação administrativa e com o fundamento em qualquer ilegalidade", e esta "no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços".
10. Com efeito, o pedido de revisão dos atos tributários por iniciativa do sujeito passivo previsto na primeira parte do nº 1 do artigo 78º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa, pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: "(...) qualquer ilegalidade".
11. Assim sendo, o prazo de reclamação administrativa, no caso de "liquidação", fixa-se, *in casu*, consagrado, no limite temporal em 120 (cento e vinte) dias, por remissão para a alínea a) do nº 1 do art. 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* art.49º do Código do Imposto do Selo.
12. No que ao caso importa, temos que o pedido de revisão oficiosa, tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de liquidação do imposto do selo, deveria ter sido apresentado no prazo de 120 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário daquela prestação tributária.
13. Prazo esse que, como consta expressamente das aludidas notas de cobrança, terminou no dia 30 de novembro de 2015 (último dia do mês),<sup>7</sup> o que, aliás decorre do art.º 120º, nº 1, c) do CIMI, face ao preceituado na parte final do nº 5 do art.º 44º do CIS.
13. Pelo que, forçosamente se terá de considerar a intempestividade do presente pedido<sup>8</sup>.
14. Por seu lado, de acordo com a segunda parte do nº 1 do artigo 78º da LGT, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.
15. Ora neste procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração<sup>9</sup>, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a administração à apreciação e eventual correção de erros materiais.
16. Considerar o entendimento do artigo 78º da LGT às situações de direito, não só é contrário ao espírito da lei, como reverteria em total insegurança jurídica. É de referir que o erro de direito não integra, nem poderia integrar, o elenco das causas de retificação dos atos administrativos que são previstas no artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo e por força do artigo 78º da Lei Geral Tributária.
17. Recorde-se que consta da petição "...*está em causa erro sobre os pressupostos de facto e de direito cometido pela administração tributária...*", isto é, o tema é em saber se os 62 prédios em questão "terrenos para construção", estão sujeitos à liquidação do imposto do selo previsto na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo, o que, claramente, constitui uma questão de direito e não um mero erro material, a qual, nos termos por nós dirimidos, não cabe, para efeitos da norma, no conceito de "erro imputável ao serviço".
18. E ainda, em matéria de prazos e fundamentos os termos restritos dos nºs 4, 5 e 6 do artigo 78º da LGT, que estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço, no prazo de 3 (três) anos, excecionalmente, a revisão da matéria tributável, com fundamento em injustiça grave e notória, definindo que se considera notório, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade; e, adicionalmente, o nº 6 percebeu, por sua vez, um prazo de 4 (quatro) anos, nos casos de duplicação de coleta. E isto sem prejuízo do impulso processual incumbir ao contribuinte ou até à própria Administração Tributária.

**Nestes termos,**

19. De modo algum está em causa a limitação ou até o impedimento do exercício de garantias dos contribuintes, o que, seria mais que manifestamente inconstitucional, principalmente face ao consagrado nos art.ºs 20º, 266º e 268º, todos do CRP.

20. Pelo contrário, os meios para reagir continuam disponíveis para os próprios interessados, sem prejuízo da menção de que aqueles devem é, no entanto, ser exercidos dentro dos prazos legais o que, na verdade, não sucede no caso em apreço uma vez que se esgotou o prazo de uso do meio idóneo para reagir contra um ato de "liquidação" nos termos e fundamentos alegados pela contribuinte, aqui Requerente.
21. Ora, no caso em apreço, com a Lei de Orçamento de Estado para 2014<sup>10</sup>, foi a verba 28.1 da TGIS expressamente alterada, de forma a incluir, a partir de 01.01.2014, os terrenos para construção, como segue:  
  
*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%*
22. Na situação concreta, o regime de revisão oficiosa das liquidações previsto no artigo 115º do CIMI, e que deve ter em conta o disposto no artigo 78º da LGT, não se verifica.
23. Nesta perspectiva entendemos que os atos de liquidação de IS, não enfermam de qualquer ilegalidade, na medida em que estamos perante terrenos para construção com VPT igual ou superior a 1 000 000,00, por isso sujeito à tributação em IS ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.
24. Com efeito e dado que a Autoridade Tributária está vinculada ao princípio da legalidade e a norma em questão, para o ano de 2014, é expressa em sujeitar os terrenos para construção, a AT não tem de rever o ato.
25. Assim sendo, é nosso entender que, face à situação *subjudicio*, não colhe legalmente a invocação do mecanismo previsto no artigo 78º da Lei Geral Tributária.

#### **Destarte,**

Analizados os devidos pressupostos legais, somos, nos termos expostos, a entender pela **rejeição liminar** do pedido de revisão oficiosa ora formulado nos autos, ao abrigo do preceituado no n.º 1 do art.º 109.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA"),<sup>11</sup> ex vi da al. d) do art.º 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"),<sup>12</sup> promovendo-se, em consequência, o arquivamento do mesmo, disso se notificando igualmente a Contribuinte, ora Requerente, através de ofício a remeter sob registo, nos termos do previsto nos art.ºs 35.º a 41.º, todos do CPPT, cabendo aqui a faculdade estabelecida na norma inserta no art.º 60.º da LGT.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À V. Superior Consideração.

## **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 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.
  - 5- Que, relativamente ao prédio urbano com artigo matricial ..., da união de freguesias de ... do ... 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 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.

## 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 26) da matéria de facto, resultam da documentação junta pela Requerida, na sequência do despacho arbitral datado de 20/12/2016, e da documentação junta oficiosamente pelo Tribunal a 27/03/2018, a qual compreende os documentos referidos nos pontos em causa, autorizativos da construção com destino habitacional.
- 5- Os factos dados como não provados devem-se à ausência ou insuficiência de prova, a eles relativos.
- 6- Efectivamente, não obstante os supra-referidos despachos de 20/12/2016 e 27/03/2018, não foi disponibilizada documentação que permitisse concluir noutro sentido, relativamente aos prédios a que se referem os factos não provados.
- 7- 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.
- 8- 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.
- 9- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 3), apenas foi disponibilizada a este Tribunal o comprovativo da declaração para inscrição na matriz do prédio em causa o que 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.
- 10- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 4), apenas foi disponibilizada a este Tribunal a ficha de avaliação do prédio em causa o que 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.
- 11- 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 m<sup>2</sup>, 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.
- 12- Relativamente ao prédio a que se reporta o facto dado como não provado no ponto 6), 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.

### **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, atribuição 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) 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) Sustenta a Requerente que os prédios em causa não tinham, em 2014, uma edificação, autorizada ou prevista para habitação, tendo a liquidação assentado, apenas, no mero teor da inscrição desses terrenos na respectiva matriz, pelo que, conclui 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, constituindo, ainda, uma dupla tributação de um mesmo facto tributário.
- 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.

- 1) 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.

### **III.B. Posição da Requerida**

- a) Na sua Resposta, a Requerida alega que as liquidações impugnadas são legais, sendo que não se verificou qualquer erro dos serviços na sujeição dos prédios em causa à norma da Verba 28. 1 da TGIS.
- b) A Requerida lembra que nos termos do artigo 6º, n.º3 do CIMI, aplicável por força do artigo 67º, n.º2 do Código de Imposto de Selo, os terrenos para construção são “terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido a título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações...”, pelo que não se pode deixar de desconsiderar os dados constantes das Certidões Prediais para efeitos da aplicação da verba 28. 1 da TGIS.
- c) E lembra ainda 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).
- d) Entende a Requerida que a Requerente não demonstrou como, e em que medida, o acto de liquidação sob impugnação violou o princípio constitucional da igualdade, na vertente da capacidade contributiva.
- e) E passa a explicar 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 espraia num tratamento diferenciado de situações que são diferentes – e são-no objectivamente, ou seja, independentemente de quem seja o titular dos prédios.

- f) No seu entender, o legislador elegeu de forma racional e objectiva um determinado pressuposto de facto como base de incidência: a fixação de um VPT de €1.000.000,00, assente em elementos majorativos e minorativos constantes nas tabelas do art. 43º do CIMI.
- g) Considera, portanto, tratar-se de uma opção do legislador racional, justificada, objectiva e coerente.
- h) A Requerida entende, assim, que a verba 28.1 da TGIS não incorre em qualquer arbitrariedade ou de alguma forma viola o princípio da igualdade em matéria tributária na vertente da capacidade contributiva.

### **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 IMI”* 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 Tributária<sup>1</sup>.

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 AT<sup>2</sup>.

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 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*

<sup>1</sup> 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](http://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>.

<sup>2</sup> 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](http://www.caad.org.pt).

*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].”<sup>3</sup>*

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 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*

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

*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 m<sup>2</sup>. 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 2014, 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 lapso<sup>4</sup>, 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 facultada 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 IMI*”, 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.

---

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

\*

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 845m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 845m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 845m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 1 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 (polígono base) cave comum de 1398,2222 m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 2.957,85m<sup>2</sup>, uma área bruta de construção de 6.609,80 m<sup>2</sup> destinada a habitação, 1584,50 m<sup>2</sup> destinada a Comércio Serviços e de 5.800,00 m<sup>2</sup> 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 3170,00m<sup>2</sup>.

- ❖ 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, sendo 2.830 m<sup>2</sup> destinados a habitação e 615 m<sup>2</sup> 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 Porto, que autorizou a construção de um edifício com oito pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.630,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, dos quais 3.510,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, 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 m<sup>2</sup>, 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 Porto, que autorizou a construção de um edifício com sete pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.682,00 m<sup>2</sup> 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 Porto, que autorizou a construção de um edifício com sete

pisos acima da cota da soleira, com área de construção acima do solo de 3.664,00 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 m<sup>2</sup>.
- ❖ 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 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 200,00 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 50,00 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> destinada a habitação e de 50,00 m<sup>2</sup> destinada a Indústria/Serviços.

- ❖ O prédio urbano com artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa corresponde ao lote ..., do alvará de loteamento a que se reporta o processo n.º .../... /TERM/2005 da Câmara Municipal de Lisboa, que autorizou a construção de uma área de 4.209m<sup>2</sup> destinados à habitação e comércio, com 3 pisos acima do solo, compreendendo 21 fogos.

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 IMP*”, 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 de os documentos acima referidos terem sido 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, era a Requerente, sendo ainda certo que era 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, serem “*(re)vendidos, para que seja ressarcido dos valores das dívidas*

*contraídas pelos clientes incumpridores”* 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. 13.º e 104.º/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 €189.341,64:

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

Porto:

2015...	€6.146,00	
2015...	€6.146,00	
2015...	€6.146,00	€18.438,00

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

Setúbal:

2015...	€3.835,13	
2015...	€3.835,12	
2015...	€3.835,12	€11.505,37

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

Setúbal:

2015...	€16.020,51	€16.020,51
---------	------------	------------

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

... e distrito de Lisboa:

2015...	€23.990,29	
2015...	€23.990,28	
2015...	€23.990,28	€71.970,85

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

e distrito de Lisboa:

2015...	€14.797,81	
2015...	€14.797,81	
2015...	€14.797,81	€44.393,43

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

2015...	€4.342,64	
2015...	€4.342,63	
2015...	€4.342,63	€13.027,90

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

2015...	€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 61,534% a parte a cargo da Requerente e em 38,466% a parte a cargo da Requerida.

## V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €492.225,75, 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 Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VI. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €7.650,00, 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, 4.707,35€ a cargo da Requerente e 2.942,65€ 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, 20 de Abril de 2018

Os Árbitros

José Pedro Carvalho  
(Presidente)

Arlindo José Francisco  
(Vogal)

Jorge Bacelar Gouveia  
(Vogal - Vencido)

### **Declaração de voto**

Sendo fiel a decisões que já proferi no âmbito do CAAD, votei vencido este acórdão na parte atinente à constitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, uma vez que considero a mesma violadora dos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, insertos no princípio geral do Estado de Direito, não obstante esse não ter sido o entendimento do Tribunal Constitucional, que não se afigura vinculativo dos juízes que integram este tribunal, que gozam da independência e da imparcialidade que é apanágio da judicatura.

Lisboa, 20 de Abril de 2018

Jorge Bacelar Gouveia  
(Vogal)