

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 664/2017-T

Tema: AIMI (artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI).

Decisão Arbitral

Acordam em Tribunal Arbitral

I – Relatório

1. A..., S. A., com o número de identificação fiscal..., com sede na rua..., n.º..., ...-..., Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação do B...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do C...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do D...- Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, do E...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do F...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do G... - Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do H...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do I...- Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional, do J... - Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, e do K...- Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado (de ora em diante os “Fundos”), veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante o “RJAT”), para apreciar a legalidade dos actos tributários de liquidação do adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, com referência ao ano de 2017, no montante total de € 206.444,94, aí devidamente identificados, pedindo ainda a condenação no reembolso das quantias pagas e no pagamento de juros indemnizatórios.

Alega, em síntese, que os fundos de investimento têm como fim o investimento colectivo de capitais obtidos junto dos investidores e o seu activo pode ser constituído por imóveis que correspondam a prédios urbanos ou fracções autónomas, assim como podem desenvolver projectos de construção e de reabilitação, pelo que a actividade desses fundos se centra exclusivamente em operações relacionadas com imóveis e a detenção desse tipo de bens configura o substracto de toda a sua actividade.

E o artigo 135.º-B do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, ao excluir do âmbito de incidência objectiva do adicional os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» pretende garantir a não tributação dos prédios urbanos afectos às actividades económicas, de modo a não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas actividades económicas, detêm imóveis para prossecução do seu objecto social.

Subsidiariamente, a Requerente alega que a Administração Tributária não poderia ter tributado os terrenos para construção que se destinem à edificação para fins comerciais, industriais ou serviços, sendo incompreensível que o imposto se encontre excluído em relação a prédios com essa destinação e não já no tocante a terrenos para construção com essa mesma potencial utilização.

A Requerente alega ainda a inconstitucionalidade do regime de tributação do artigo 135.º-B do Código do IMI, por violação do princípio da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva na medida em que promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, e, complementarmente, aponta a inconstitucionalidade à referida disposição quando interpretada no sentido de que a exclusão do adicional abrange os prédios comerciais, industriais ou para serviços e não já os terrenos para construção que se destinem a esses mesmos fins, por gerar uma situação de discriminação sem fundamento material.

Acresce que a titularidade da propriedade de imóveis, correspondendo ao substracto patrimonial da própria actividade económica do fundo, não pode ser entendida como um

factor acrescido de riqueza ou de capacidade contributiva, pelo que a norma do artigo 135.º-B do Código do IMI é ainda inconstitucional, por violação do princípio da igualdade fiscal, no ponto em que materializa uma discriminação injustificada em relação às entidades que detêm imóveis enquanto factores produtivos para o exercício da sua actividade.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que o legislador afastou do âmbito de incidência do adicional àquele imposto os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços e outros, mas optou expressamente por manter outros prédios que integram o activo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou terrenos para construção, e, desse modo, não garantiu em todos os casos que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não se encontrem sujeitos a tributação.

Nada permitindo concluir, face à literalidade da lei, por uma interpretação ampliativa que permita excluir do âmbito de incidência os prédios que constituam substracto da actividade económica do sujeito passivo.

Por outro lado, o legislador pretendeu adoptar um critério de delimitação negativa objectivo, por referência a certas tipologias de prédios, em detrimento de outros critérios que tivessem em conta o destino efectivo dos prédios através de uma verificação casuística, favorecendo assim uma maior uniformidade e igualdade fiscal.

Além de que os bens que integram a propriedade dos fundos imobiliários, destinando-se a revenda ou a transformação, constituem o próprio objecto da actividade económica, ao contrário do que sucede com os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços que têm uma função instrumental em relação ao exercício da actividade a que servem de suporte e não são, em si, geradores de rendimento.

Ainda por força do regime instituído pelo artigo 135.º-B do Código do IMI, não pode entender-se excluído da tributação os terrenos para construção, sendo irrelevante que

tais terrenos se destinem no futuro à implantação de uma edificação para aqueles apontados fins de comércio, indústria ou serviços.

Quanto às questões de constitucionalidade, a Autoridade Tributária considera que o legislador, ao delimitar negativamente o âmbito de incidência do imposto por referência aos imóveis que pela sua potencial afectação possam ser reconhecidos como factores de produção, por contraponto a outros imóveis que constituem o património do sujeito passivo, está a agir dentro da margem de livre conformação com fundamento em razões económicas e sociais. E, tratando-se de um imposto que incide sobre determinadas manifestações de riqueza, não viola o princípio da igualdade fiscal ou da capacidade contributiva, nem visa especificamente certo tipo de empresas ou grupos económicos.

A Administração Tributária também alude à incompetência do tribunal arbitral no que se refere aos pedidos de anulação dos actos tributários incidentes sobre terrenos de construção por considerar que, nalguns casos, a afectação desses é habitacional ou maioritariamente habitacional e não têm conexão com a questão concreta que foi submetida à apreciação do tribunal.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Não foi requerida prova testemunhal e, no seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenada a notificação para apresentação de alegações complementares, faculdade que as partes não utilizaram.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária nos termos regulamentares.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 5 de Março de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é, como se demonstrará de seguida, materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e foi invocada a excepção da incompetência do tribunal arbitral em relação aos actos tributários incidentes sobre terrenos de construção afectos a fins habitacionais.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

3. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

a) A Requerente é a sociedade gestora e representante dos fundos de investimento imobiliário a seguir identificados: B...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do

C...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do D...- Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, do E...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do F... - Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do G...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do H...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, do I... - Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional, do J... - Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, e do K...- Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado;

b) Os Fundos foram notificados dos actos tributários de liquidação do adicional ao IMI n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017 ... e 2017..., relativos ao ano de 2017, no montante global de € 206.444,44;

c) E procederam ao pagamento integral e atempado do imposto devido constante dos actos de liquidação;

d) Nos termos dos respectivos regulamentos de gestão, os Fundos orientam a sua política de investimento nas seguintes vertentes: aquisição de imóveis urbanos ou suas fracções autónomas destinados a comércio, habitação, serviços, indústria e logística; promoção de projectos de construção/reabilitação de imóveis destinados a comércio, habitação, logística e serviços com objectivo da sua posterior venda ou arrendamento; arrendamento dos imóveis que façam parte do Fundo, com vista ao melhor aproveitamento das condições do mercado de arrendamento; promoção de programas de loteamento para construção, destinados a posterior venda, construção ou promoção pelo Fundo; aquisição de imóveis em regime de compropriedade com outros organismos de investimento alternativo ou com fundos de pensões, no âmbito do desenvolvimento de projectos de construção de imóveis, e desde que exista um acordo sobre a constituição da propriedade horizontal ou sobre a repartição dos rendimentos gerados pelo imóvel; aquisição de outros direitos sobre imóveis, tendo em vista a respectiva exploração económica.

e) Ainda segundo os regulamentos de gestão, os Fundos, na prossecução dos seus objectivos de investimento, podem investir em sociedades imobiliárias cujos activos se

enquadrem no mesmo e respeitem a política de investimento definida e investir em unidades de participação de organismos de investimento imobiliário.

f) O valor dos imóveis e de outros activos equiparáveis não pode representar menos de dois terços do activo total dos Fundos.

g) Os Fundos são detentores dos imóveis com os artigos matriciais indicados nos actos de liquidação;

h) Nas liquidações referidas, a Autoridade Tributária não excluiu, para determinação da matéria tributável do adicional ao IMI, os imóveis dos Fundos não classificados como «comerciais, industriais ou serviços» ou «outros», como tais definidos no artigo 6.º, n.º 1, alíneas b) e d), do do Código de IMI, nem os terrenos de construção ainda que potencialmente afectos a esses fins.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição.

A Autoridade Tributária não juntou processo administrativo por não ter havido procedimento administrativo prévio e questionou, na sua resposta, que os terrenos de construção detidos pelos E...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, G... - Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, H...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, I...- Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional e J...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado se encontrem afectos a fins comerciais, industriais ou serviços, e, quanto ao K...- Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, que o terreno para construção por ele detido se encontre afecto maioritariamente a esses fins.

Matéria de excepção

Competência do Tribunal Arbitral

4. No tocante a actos tributários referentes a terrenos de construção, a Autoridade Tributária sustenta que apenas em relação a alguns desses actos é que se coloca a questão da sua potencial afectação a comércio, indústria ou serviços, visto que noutros casos os actos tributários têm por objecto terrenos destinados exclusiva ou maioritariamente à habitação.

Discutindo-se no presente pedido arbitral a questão de saber se a potencial utilização dos terrenos para fins de comerciais, industriais ou para serviços determina a sua exclusão do âmbito de incidência do adicional ao IMI, a Requerida conclui que o tribunal é incompetente para conhecer do pedido no que se refere aos actos tributários que não apresentam essa conexão.

O argumento não tem o mínimo fundamento.

Nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende, além do mais, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.

No caso em apreço, são impugnados actos de liquidação do adicional ao IMI que se enquadram no tipo de pretensão que à luz da referida disposição legal se encontra coberta pela jurisdição arbitral. A circunstância de os fundamentos do pedido apenas se tornarem aplicáveis a alguns dos actos tributários em causa, e não a outros, apenas poderá ter como consequência que a causa de pedir será inconcludente nessa parte.

O juízo de improcedência parcial do pedido não deixa, em todo o caso, de integrar os poderes de cognição do tribunal, no âmbito da sua competência jurisdicional, pelo que não se verifica a invocada excepção.

Questões de fundo

5. A Requerente defende que os fundos de investimento imobiliário de que é gestora se centram exclusivamente em operações relacionadas com bens imóveis de que esses fundos são titulares, constituindo a detenção desses imóveis o próprio objecto da sua actividade económica, pelo que não se encontram abrangidos pelo âmbito de incidência do adicional ao IMI criado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, através do aditamento dos artigos 135.º-A e segs. ao Código do IMI, pelo qual o legislador pretendeu instituir um novo tributo sobre a fortuna imobiliária.

Num outro plano de análise, a Requerente considera igualmente ilegal a tributação de terrenos para construção que se destinem aos fins de comércio, indústria ou serviços no ponto em que se trata de prédios potencialmente afectos a essas actividades económicas, e, como tal, cobertos pela cláusula de exclusão do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI.

Coloca-se ainda a questão da inconstitucionalidade dessa disposição legal, por violação do princípio da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva, quando interpretada no duplo sentido de que o âmbito de incidência do adicional ao imposto abarca a titularidade da propriedade de imóveis quando estes correspondem ao substracto da própria actividade económica desenvolvida pelos fundos de investimento imobiliário, e de que a exclusão do âmbito de incidência abrange os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços e não já os terrenos para construção que se destinem a esses mesmos fins.

São estas as questões a decidir.

Como foi dito, o adicional ao IMI foi instituído pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017), que aditou ao Código do IMI o capítulo XV integrado pelos artigos 135.º-A a 135.º-K.

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjectiva do imposto, estabelecendo-se que “são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português”, sendo “equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis”.

Por sua vez, o artigo 135.º-B define o âmbito de incidência objectiva, estipulando o seguinte:

“Artigo 135.º-B
Incidência objectiva

- 1 - O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.
- 2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.”

A remissão feita no n.º 2 do artigo 135.º-B para o artigo 6.º do Código do IMI tem em vista caracterizar o que se entende por prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» para efeitos da exclusão do âmbito de incidência do adicional ao imposto.

De facto, o imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, tal como resulta do artigo 1.º do Código do IMI, e os artigos subsequentes definem, para efeitos do imposto, os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos (artigos

2.º a 5.º). O artigo 6.º, por seu turno, estabelece as *espécies* de prédios urbanos, estatuidando o seguinte:

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

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

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

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

É a todos os títulos evidente que o legislador, ao definir a delimitação negativa da incidência do imposto por referência aos prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo

6.º» do Código do IMI, está precisamente a remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui.

A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciados para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um destes fins. A dita exclusão abarca, para além disso, a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações.

O âmbito de incidência objectiva, por efeito da remissão para aquele artigo 6.º, ficou assim definido não só por referência a uma certa espécie de prédios urbanos, mas também por referência ao procedimento administrativo através do qual foi efectuada a classificação ou, na falta de licença, à normal destinação desses prédios para os fins comerciais, industriais e serviços ou outros.

Em todo este contexto, o entendimento segundo o qual se pretendeu excluir do âmbito de incidência do imposto os prédios afectos a actividades económicas, a pretexto de que foi intenção legislativa não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que possuem imóveis por efeito do seu objecto social, não tem qualquer apoio na letra da lei nem nos elementos racional e sistemático de interpretação.

Uma tal leitura pressuporia que o legislador, ao invés de ter delimitado o âmbito de incidência através de tipos caracterizados, tivesse optado por uma avaliação casuística em função afectação do imóvel, em termos práticos, efectivos, a uma actividade económica ou ao funcionamento de uma pessoa colectiva.

Tendo a lei definido o âmbito de incidência do imposto como o fez, recorrendo a conceitos técnicos jurídicos utilizados noutras lugares do sistema é seguramente com esse sentido que tem de ser definido o âmbito aplicativo da disposição legal. As normas, por

vezes, comportam mais do que um significado e então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. Mas se o legislador recorreu a uma linguagem técnico-jurídica especial, para expressar com maior precisão o seu pensamento, cabe ao intérprete socorrer-se do significado técnico-jurídico das expressões utilizadas, dispensando-se de usar elementos circunstanciais que apenas poderiam conduzir a um resultado interpretativo não pretendido pelo legislador (cfr., neste sentido, BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1993, pág. 182).

Como se impõe concluir, a pretendida extensão da fórmula legislativa utilizada aos prédios afectos à actividade económica da empresa, independentemente da específica caracterização como prédios comerciais, industriais ou para serviços, não tem qualquer cabimento à luz dos critérios gerais da hermenêutica jurídica.

6. Fundando-se na mesma ordem de considerações, a Requerente entende ainda que deve encontrar-se excluída do âmbito de incidência do adicional ao IMI os terrenos para construção cuja potencial utilização coincida com os fins “comerciais, industriais ou serviços” por ter sido intenção do legislador subtrair à tributação os prédios afectos às actividades económicas.

A resposta não pode ser diversa daquela a que se chegou relativamente à questão precedente.

De facto, o artigo 135.º-B do Código do IMI limitou-se a excluir do adicional ao imposto os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», remetendo para a caracterização que é efectuada no artigo 6.º desse Código quanto a essas espécies de prédios urbanos.

Como vimos, esse preceito distingue, no seu n.º 1, entre prédios “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros” e define nos números subsequentes os critérios normativos de que depende a classificação de um

prédio urbano em qualquer uma dessas espécies. Os terrenos para construção são, como resulta do n.º 3 desse artigo 6.º, os terrenos que tenham sido abrangidos por operação de loteamento ou licença de construção e não se destinem a outros fins de natureza urbanística, e não se confundem com os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, que são aqueles que se encontrem licenciados para esses fins ou, na ausência de licença, tenham como destino normal cada um desses fins.

Tendo o legislador definido uma cláusula de exclusão por referência expressa e precisa a certas espécies de prédios urbanos, que são imediatamente identificáveis no contexto da lei, não é possível efectuar uma interpretação extensiva de modo a aí incluir outras tipologias que o legislador manifestamente não quis considerar. Não podendo sequer chegar-se a esse resultado interpretativo com base em meras considerações de ordem pragmática ou de identidade teleológica.

Ainda que se justificasse, numa perspectiva de política fiscal, conferir aos terrenos para construção destinados a edificações para fins comerciais, industriais ou para serviços o mesmo estatuto que veio a ser atribuído aos prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, o certo é não foi essa a opção legislativa, que se limitou a excluir do âmbito de incidência do imposto esses tipos de prédios e não aqueles outros que potencialmente pudessem ser utilizados para esses mesmos fins.

O pedido mostra-se, por conseguinte, improcedente também nesta parte.

Questões de constitucionalidade

7. A Requerente suscita a inconstitucionalidade do regime de tributação do adicional ao IMI numa dupla vertente.

Considera, por um lado, que o adicional ao imposto promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em violação do

princípio da igualdade fiscal, na medida em que a propriedade de imóveis consubstancia o substracto patrimonial da própria actividade económica, constituindo um meio essencial da prossecução do seu objecto social, de tal modo que a titularidade desses imóveis não pode ser entendido como um indício de acrescida capacidade contributiva ou uma manifestação de riqueza.

Entende ainda que a norma do artigo 135.º-B do Código do IMI é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, quando interpretada no sentido de que a exclusão do adicional abrange os prédios comerciais, industriais ou para serviços e não já os terrenos para construção que se destinem a esses mesmos fins, por gerar uma situação de discriminação sem fundamento material.

Para dar resposta a estas questões deve começar por efectuar-se, ainda que em termos sucintos, a caracterização dos princípios constitucionais da progressividade, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

Como o Tribunal Constitucional tem sublinhado, um dos objectivos essenciais constitucionalmente definidos do sistema fiscal, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, é o da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, como se depreende do artigo 103.º, n.º 1, da Constituição.

É esta vinculação do sistema fiscal à ideia de justiça social e à diminuição da desigualdade na distribuição social dos rendimentos e da riqueza que exige que o mesmo seja progressivo. Essa exigência está expressamente consagrada no âmbito da tributação do rendimento pessoal: de acordo com o n.º 1 do artigo 104.º, o imposto sobre o rendimento pessoal visa «a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar».

A progressividade fiscal requer que a relação entre o imposto pago e o nível de rendimentos seja mais do que proporcional, o que só pode alcançar-se aplicando aos contribuintes com maiores rendimentos uma taxa de imposto superior. Por outras palavras,

há progressividade quando o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento da matéria coletável.

Consequentemente, a Constituição exige uma progressividade com a virtualidade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos (sobre todos estes aspectos, veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/13, n.ºs 97, 98 e 99).

A progressividade do sistema fiscal constitui também uma exigência do princípio da igualdade material.

Conforme refere CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo «a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério - o critério 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*, 5ª edição, Coimbra, 2009, págs. 151-152).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor - enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103º e 104º da Constituição (*ob. cit.*, pág. 152).

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento - «afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto» (*ob. cit.*, pág. 154).

Também o Tribunal Constitucional, mais recentemente, tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no acórdão n.º 142/2004, onde se consigna 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».

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa por exemplo no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de que a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará «a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objeto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo».

O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, 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 (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014).

8. Revertendo à situação do caso, cabe fazer notar - como ressalta do Relatório do Orçamento para 2017 (pág. 60) - que a criação do adicional ao IMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, visou introduzir na tributação “um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados”, e, nesse sentido, compagina-se com o princípio da progressividade do imposto a que se reporta o n.º 3 do artigo 104.º da Constituição, que tem como corolário a imposição tendencial de uma maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Tem-se entendido, do mesmo modo, que a tributação do património, a par da tributação do rendimento, constitui uma projecção da capacidade contributiva, funcionando como um prolongamento do imposto pessoal sobre os rendimentos e como o reforço de discriminação qualitativa (SÉRGIO VASQUES, “Capacidade contributiva, rendimento e património”, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, págs. 33 e 36).

E não se vê, neste contexto, que a tributação do património dos fundos de investimento imobiliário afrontem o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva apenas porque a titularidade de bens imóveis constitui o próprio objecto da actividade económica.

Nos termos do n.ºs 1 e 2 do artigo 210.º do Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro, os fundos de investimento imobiliário podem desenvolver actividades relacionadas com a aquisição de imóveis para arrendamento ou destinados a outras formas de exploração onerosa, aquisição de imóveis para revenda, aquisição de outros direitos sobre imóveis tendo em vista a respectiva exploração económica e realização de obras de melhoramento, ampliação e de requalificação de imóveis, bem como o desenvolvimento de projectos de construção e de reabilitação de imóveis.

Essas são, no entanto, actividades livremente acessíveis à generalidade dos proprietários de imóveis e de quaisquer outras entidades, ainda que de natureza empresarial, que se dediquem à promoção imobiliária.

A titularidade de um património imobiliário, para efeitos de venda e transformação, em vista à obtenção de resultados económicos, não deixa de constituir um activo patrimonial que é revelador de uma acrescida capacidade contributiva, que vai além do imposto que incide sobre o lucro tributável em razão da actividade económica desenvolvida. O que está em causa, por conseguinte, não é a tributação do rendimento real auferido por essas entidades através da actividade desenvolvida, mas a capacidade contributiva complementar que decorre da titularidade do património e que por si só pode facilitar a angariação de crédito ou o reforço da sua posição negocial na celebração de contratos (*idem*, pág. 36).

E a circunstância específica de os fundos centrarem a sua actividade na realização de operações sobre imóveis e se encontrarem sujeitas a limites de investimento quanto à composição do património não os distingue de qualquer outro sujeito passivo que, individualmente ou a nível empresarial, se dedique à aquisição e comercialização de imóveis.

A detenção de imóveis por parte de fundos de investimento imobiliário, neste condicionalismo, não constitui um factor produtivo da actividade económica, mas o próprio objecto dessa actividade, que não obsta a que esses bens disponham de um valor patrimonial autónomo no mercado imobiliário.

Além de que, na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17 de março de 2016, proferido no processo n.º 507/2015-T, haverá de estabelecer-se uma distinção entre a titularidade de património imobiliário destinado a habitação que constitui, em si, um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, e a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de actividades comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins que possam ser reconhecidos como

factores de produção e cuja dimensão e valor patrimonial constitui, não tanto uma manifestação de riqueza, mas um padrão de adequação ao funcionamento da empresa.

Afigura-se assim existir fundamento constitucionalmente aceitável para a restrição da incidência do adicional ao imposto aos prédios habitacionais por confronto com os imóveis classificados como comerciais, industriais ou para prestação de serviços, ficando afastada a invocada inconstitucionalidade com base na violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

8. A Requerente destaca ainda a inconstitucionalidade resultante da discriminação operada pela norma do artigo 135.º-B do Código do IMI, no tocante aos terrenos de construção, por desconsideração da potencial afectação desses terrenos aos fins de comércio, indústria ou serviços, tomando como ponto de referência os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços que se encontram excluídos da tributação por força do estatuído naquela disposição.

Neste plano de análise, deve ter-se em linha de conta que estamos perante factos tributários diversos. Num caso, a lei sujeita a tributação terrenos urbanizáveis que constituem um activo económico por efeito da sua aptidão para a construção. Noutro caso, a lei exclui do imposto o património edificado que desempenha uma função instrumental relativamente à actividade produtiva.

Não há uma necessária conexão entre essas duas realidades. O terreno para construção tem um valor patrimonial próprio que constitui, em si, um indicador de capacidade contributiva que é susceptível de ser objecto de um imposto autónomo sobre o património, independentemente da sua eventual e futura utilização através da implantação de edifício para fins comerciais, industriais ou serviços. O património já construído que se encontre classificado como imóvel comercial, industrial ou para serviços tem já uma função instrumental relativamente a uma certa actividade produtiva que o legislador, dentro da sua margem de livre conformação, pode pretender salvaguardar no quadro das

suas incumbências de incremento do desenvolvimento económico e social, que têm assento constitucional (artigo 81.º da Lei Fundamental).

É possível descortinar, por conseguinte, um fundamento material bastante para distinguir entre esses diferentes factos tributários para efeito da tributação do património.

9. A Requerente faz ainda alusão, a propósito das questões de constitucionalidade, ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, que julgou inconstitucional a norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redacção da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Inflexindo a anterior jurisprudência constitucional sobre essa matéria (cfr. acórdãos n.ºs 590/215, 83/2016, 247/2016 e 568/2016), o acórdão acentuou que não é possível comparar os edifícios habitacionais que correspondem a uma edificabilidade real definitivamente incorporada na esfera jurídica do titular e os terrenos para construção que correspondem a uma edificabilidade meramente potencial, ainda não materializada, para concluir que não é possível integrar na mesma previsão normativa de imposto edifícios de elevado valor patrimonial e terrenos para construção que valem essencialmente pelo seu futuro aproveitamento urbanístico.

Deve começar por dizer-se que o preceito aí em análise não tem o mesmo conteúdo normativo que a disposição que agora está em apreciação e que o entendimento jurisprudencial que veio a ser firmado não pode ser transposto directamente para a situação do caso vertente.

O princípio da igualdade tributária foi mobilizado nesse aresto por se ter entendido que a inclusão no âmbito de incidência da norma de um terreno para construção a par de um prédio habitacional já edificado não reflecte a diferente capacidade contributiva dos respectivos proprietários, sendo essa a razão determinante do juízo de

inconstitucionalidade. No caso vertente, ao contrário, para efeito da exclusão do adicional ao IMI, pretende-se estabelecer a equiparação entre terrenos para construção e prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços na perspectiva inversa de que os terrenos para construção potencialmente utilizáveis para esses fins não se distinguem dos prédios já edificados que se encontrem classificados como comerciais, industriais ou para serviços.

Mas, como se deixou entrever, não existe, nessa circunstância, qualquer motivo para considerar verificada a violação do princípio da igualdade fiscal, visto que – como, aliás, se reconhece no acórdão n.º 250/2017 – os terrenos para construção e o património edificado correspondem a realidades distintas, e a exclusão do adicional ao IMI em relação aos imóveis classificados como comerciais, industriais ou para serviços mostra-se justificado pela sua função instrumental relativamente a uma certa actividade produtiva, o que não é aplicável aos terrenos que apenas poderão atingir no futuro essa potencialidade.

O citado acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017 não traz, por conseguinte, qualquer novo argumento que possa fundar, na situação do caso, um juízo de inconstitucionalidade.

Pedidos cujo conhecimento fica prejudicado

10. Face à solução jurídica do caso, fica prejudicado o pedido de reembolso das importâncias pagas a título de adicional ao IMI e a condenação no pagamento de juros indemnizatórios, bem como a questão suscitada pela Autoridade Tributária relativamente aos actos tributários que se referem a terrenos para construção afectos a fins habitacionais (artigo 608.º, n.º 2, do CPC).

III – Decisão

Termos em que se decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 206.444,44, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 26 de junho de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Nuno Pombo

O Árbitro vogal

Henrique Nunes