

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 659/2018-T

Tema: AIMI – Terrenos para construção afetos a fins não habitacionais – Não exclusão de tributação – Art. 135.º-B, n.º 2 CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Ana Teixeira de Sousa e João Marques Pinto, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO A..., doravante designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., ..., ..., ..., em Lisboa, gerido e representado pela **B...– GESTÃO DE FUNDOS IMOBILIÁRIOS, S.A.**, com o número de identificação fiscal ... e sede na mesma morada, notificado da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) referente ao ano 2018, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O Requerente vem deduzir pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade parcial e conseqüente anulação, também parcial, da liquidação de AIMI de 2018, emitida sob o n.º 2018..., com as legais conseqüências, incluindo a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Como fundamento da sua pretensão o Requerente alega que o artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) deve ser interpretado no sentido de excluir da incidência de AIMI os prédios urbanos – edificados ou por edificar – que tenham uma afetação, presente ou prevista, de comércio, serviços ou outra. Neste âmbito, convoca vasta jurisprudência arbitral, nomeadamente as decisões proferidas nos processos do CAAD n.ºs 668/2017-T, 675/2017-T, 681/2017-T, 686/2017-T, 679/2017-T, 688/2017-T, 677/2017-T, 694/2017-T, 8/2018-T, 669/2017-T e 687/2017-T.

Considera o Requerente que decorre da definição dada pelo artigo 6.º, n.ºs 2 e 3 do Código do IMI que a qualificação jurídica de prédios “*habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços*” e de “*terrenos para construção*” comporta um elemento comum, que se traduz no facto de, pelo menos numa primeira fase, implicar a existência de uma licença, autorização ou outro instrumento camarário. Daí deduz dever ser considerado como habitacional, comercial, industrial ou para serviços o prédio edificado ou o terreno para construção para os quais tenha sido aprovada e atribuída uma licença nesse sentido, apenas podendo ficar sujeitos à incidência de AIMI os prédios urbanos que tenham afetação habitacional, sejam eles edifícios ou terrenos para construção.

Por outro lado, o Requerente invoca que a intenção do legislador do AIMI foi tributar o património imobiliário revelador de maior riqueza, pelo que dois sujeitos passivos com património predial de igual valor e com a mesma afetação não devem ser tributados de forma diferente no âmbito do AIMI.

Deste modo, para o Requerente, uma perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico postula a interpretação extensiva da cláusula de exclusão prevista no artigo

135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, única que se compagina com uma interpretação conforme ao princípio da igualdade, previsto nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), e 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

O Requerente juntou 9 documentos, não tendo requerido prova testemunhal.

Em 21 de dezembro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT em 26 de dezembro de 2018.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação em 8 de fevereiro de 2019, não se opuseram.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 28 de fevereiro de 2019.

Em 1 de abril de 2019, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação. Propugna a interpretação literal da norma de delimitação negativa de incidência contida no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, pelo que defende que a mesma não abrange os terrenos para construção. Sustenta que esta solução foi intencional e querida pelo legislador, resulta da expressa remissão (sem mais) daquela norma para o artigo 6.º do Código do IMI, bem como da falta de menção da referida norma de exclusão à categoria dos terrenos para construção.

Salienta que já no âmbito da jurisprudência do IMI os tribunais superiores têm entendido que não há lugar, no caso dos terrenos para construção, à consideração dos coeficientes de afetação (ca) e de qualidade e conforto, para efeitos de determinação do seu valor patrimonial.

Assim, a sujeição dos terrenos para construção a AIMI é efetuada independentemente da sua afetação potencial e da natureza e especificidades do seu titular.

Sobre a alegada violação do princípio da igualdade, a Requerida sustenta que a titularidade de um património imobiliário de valor elevado por uma pessoa singular ou por uma pessoa coletiva evidencia uma especial capacidade económica para poder contribuir para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, a que está consignada a receita do AIMI, pelo que a tributação de terrenos para construção com afetação para “comércio e serviços” não colide com o princípio da igualdade, da justiça e da capacidade contributiva, para o que invoca múltipla jurisprudência constitucional – Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 378/2018, 608/2018, 609/2018, 660/2018, 443/2018, 485/2018, 590/2015 – e também arbitral – conforme Decisões Arbitrais proferidas nos processos do CAAD n.ºs 324/2018-T, 580/2016-T, 541/2016-T, 425/2016-T, 416/2016-T e 443/2015-T.

Por outro lado, a Requerida argumenta que um terreno para construção não é uma realidade igual a um prédio, seja para habitação ou para outros fins. O destino previsto para a utilização do terreno para construção é tão-só potencial e pode ser alterado. A tributação do AIMI tem de incidir sobre a realidade objetiva e não meramente potencial.

Conclui que a aplicação do AIMI a terrenos para construção, independentemente da sua afetação, não viola o princípio da igualdade previsto nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP e 55.º da LGT, devendo o pedido ser julgado improcedente e, em consequência, ser absolvida de todos os pedidos, incluindo o de juros indemnizatórios. Caso assim não se entenda, requer, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3 da CRP e no artigo 72.º, n.º 3 da Lei do Tribunal Constitucional, que seja determinada a notificação da Decisão Arbitral ao Ministério Público.

Por despacho de 8 de abril de 2019, o Tribunal Arbitral dispensou, por desnecessária, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e requereu a junção do processo administrativo. As partes não se opuseram à dispensa e a Requerida informou o Tribunal da inexistência de processo administrativo encontrando-se juntos aos autos o ato de liquidação e as cadernetas

prediais dos respetivos imóveis.

Em 26 de abril de 2019, o Tribunal determinou a notificação das Partes para apresentação de alegações facultativas e sucessivas e fixou a data de prolação da decisão arbitral, advertindo o Requerente de que até essa data deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Em 10 de maio de 2019, o Requerente produziu as suas alegações finais, nas quais mantém a posição assumida e rejeita que tenha defendido, no pedido de pronúncia arbitral, que a tributação em sede de AIMI acarreta a violação do princípio da igualdade e que a liquidação impugnada deve ser (parcialmente) anulada com fundamento na inconstitucionalidade das normas que preveem a incidência objetiva e subjetiva do AIMI, ao contrário do que a Requerida afirma na sua Resposta.

Em 15 de maio de 2019, a Requerida apresentou as suas alegações, mantendo o entendimento expresso na Resposta, e faz referência a múltipla jurisprudência arbitral que se pronunciou no sentido da legalidade das normas sindicadas, “*no âmbito dos processos n.ºs 664/1017-T, 676/2017-T, 678/2017-T, 682/2017-T, 683/2017-T, 684/2017-T, 690/2017-T, 6/2018-T, 310/2018-T, 324/2018-T, 401/2017-T, 420/2018-T, 438/2018-T, 342/2018-T, 291/2018-T, 521/2018-T, 631/2018-T e mais recentemente, 502/2018-T, 361/2018-T, 456/2018-T, 521/2018-T, 438/2018-T, 574/2018, 506/2018-T e 535/2018-T.*”

Em 28 de maio de 2019, a Requerida requereu a junção do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, o que foi admitido, dado tratar-se de documento superveniente.

Por despachos de 19 de agosto e de 22 de outubro de 2019 foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer do ato de liquidação de AIMI, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A. O FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO A..., aqui Requerente, é titular de seis prédios urbanos inscritos como terrenos para construção na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa, sob os artigos matriciais números..., ..., ..., ..., ..., ...– *cf.* cadernetas prediais juntas com o pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) como documentos 2 a 7.

B. Os atuais artigos matriciais dos referidos terrenos para construção tiveram origem nos artigos..., ... e ... da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa – *cf.* cadernetas

prediais juntas com o ppa como documentos 2 a 7.

C. Em 9 de dezembro de 2016, a Câmara Municipal de Lisboa, emitiu o Alvará de Licenciamento de Operação de Loteamento n.º .../2016 em nome do Requerente – cf. cópia do Alvará junto como documento 8 com o ppa.

D. O referido Alvará “*titula a operação de loteamento e respetivas obras de urbanização para o seguinte conjunto de prédios sitos na Av. ..., Av...., Rua ... e Rua ..., localizados na atual freguesia de ..., em Lisboa:*

- *Parcela de terreno com a área de **46.187,42m²** que constitui o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... **da freguesia de ...** e inscrito na matriz sob o n.º..., da freguesia de...;*
- *Parcela de terreno com a área de **553,59m²** que constitui o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... **da freguesia de ...** e inscrito na matriz sob o n.º..., da freguesia de...;*
- *Parcela de terreno com a área de **3.143,68m²** que constitui o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... **da freguesia de ...** e inscrito na matriz sob o n.º ..., da freguesia de...”*

– cf. cópia do Alvará junto como documento 8 com o ppa.

E. Em virtude da aprovação da operação de loteamento, os três prédios urbanos anteriormente identificados sob os artigos matriciais números ..., ... e ... deram origem à constituição de seis lotes, globalmente com as seguintes características:

- *Área a lotear – 49.884,69 m²*
- *Área total de lotes – 41.278,00 m²*
- *Área de lotes (privada) afeta a servidão pública de natureza perpétua – 24.586,00 m²*
- *Superfície de pavimento – 133.168,00m², sendo 68.393,00 m² destinados a habitação, 6.216,00 m² a comércio, 55.053,00 m² a serviços e 3.506,00 m² a equipamentos*
- *Número total de lotes – 6*

- Número máximo de fogos – 570
- Número máximo de pisos acima da cota de soleira – 12
- Número máximo de pisos abaixo da cota de soleira – 7
- Área de cedência para o Domínio Público – 8.606,69 m² afetos a rede viária e estacionamento
- Número total de lugares de estacionamento privativo – 2749
- Número total de lugares de estacionamento público em silo auto (Lote 1) – 492
- Número de lugares de estacionamento público na via – 227
- Prazo para conclusão das obras de urbanização – 48 meses”
- cf. cópia do Alvará junto como documento 8 com o ppa.

F. Relativamente a cada um dos seis lotes as respetivas áreas foram repartidas da seguinte forma:

| LOT E | ÁREA DO LOTE | ÁREA DE IMPLANTAÇÃ O | SUPERFÍCIE DE PAVIMENTO | | | ÁREA SUJEITA A SERVIDÃ O PÚBLICA |
|----------|------------------------------|----------------------------|---------------------------------------|--------------------------|-------------------------|---|
| | | | HABITAÇÃ O | COMÉRCI O | EQUIPAMENT O | |
| 1 | 10.118,0 0 m ² | 1.323,00 m ² | | | | 8.795,00 m ² |
| | | | 3.612,00 m ² | 131,00 m ² | 3.506,00 m ² | |
| | | | TOTAL 7.249,00 m ² | | | |
| 2 | 6.078,00 m ² | 2.723,00 m ² | HABITAÇÃO 22.874,00 m ² | | | 3.355,00 m ² |
| 3 | 6.221,00 m ² | 2.569,00 m ² | HABITAÇÃO 24.597,00 m ² | | | 3.652,00 m ² |

| | | | | | |
|---|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|--------------------------|----------------------------|
| 4 | 4.896,00 m ² | 2.080,00 m ² | HABITAÇÃO 17.310,00 m ² | | 2.816,00 m ² |
| 5 | 7.030,00 m ² | 2.726,00 m ² | COMÉRCIO | SERVIÇOS | 4.304,00 m ² |
| | | | 2.685,00 m ² | 21.577,00 m ² | |
| | | | TOTAL 24.262,00 m ² | | |
| 6 | 6.935,00 m ² | 5.271,00 m ² | COMÉRCIO | SERVIÇOS | 1.664,00 m ² |
| | | | 3.400,00 m ² | 33.476,00 m ² | |
| | | | TOTAL 36.876,00 m ² | | |

– cf. cópia do Alvará junto como documento 8 com o ppa.

G. A correspondência entre os lotes acima identificados e os artigos matriciais atuais é a seguinte:

- a) O artigo ... refere-se ao Lote 1;
- b) O artigo ... refere-se ao Lote 2;
- c) O artigo ... refere-se ao Lote 3;
- d) O artigo ... refere-se ao Lote 4;
- e) O artigo ... refere-se ao Lote 5;
- f) O artigo ... refere-se ao Lote 6,

– cf. confronto da cópia do Alvará junto como documento 8 com o ppa com as cadernetas prediais juntas como documentos 2 a 7.

H. O valor patrimonial tributário (“VPT”) dos prédios acima referidos é o que consta do quadro *infra*:

| ARTIGO | LOTE | VPT TOTAL | VPT AFETAÇÃO HABITACIONAL | VPT AFETAÇÃO COMÉRCIO | VPT AFETAÇÃO SERVIÇOS | VPT OUTRAS AFETAÇÕES |
|--------|------|--------------|---------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|----------------------------|
|--------|------|--------------|---------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|----------------------------|

| | | | | | | |
|--------------|---|---------------------|---------------------|--------------------|---------------------|--------------------|
| ... | 1 | 6.104.600,0 0 € | 1.886.308,24 € | 98.846,95 € | 2.122.096,0 9 € | 1.997.345, 10 € |
| ... | 2 | 13.598.980, 00 € | 13.598.980,0 0 € | | | |
| ... | 3 | 14.519.400, 00 € | 14.519.400,0 0 € | | | |
| ... | 4 | 10.331.830, 00 € | 10.331.830,0 0 € | | | |
| ... | 5 | 18.195.660, 00 € | | 1.711.323, 88 € | 12.596.173, 63 € | 3.888.154, 32 € |
| ... | 6 | 23.916.690, 00 € | | 2.137.562, 78 € | 19.394.292, 63 € | 2.384.833, 85 € |
| TOTAL | | 86.667.160, 00 € | | | | |

– cf. cadernetas prediais juntas com o ppa como documentos 2 a 7.

K. O Requerente foi notificado do **ato de liquidação de AIMI, emitido sob o n.º 2018 ..., datado de 30 de junho de 2018 e referente ao mesmo ano, no valor total de € 346.668,64**, resultante da aplicação da taxa de 0,4% (prevista no artigo 135.º-F, n.º 1 do Código do IMI) à base de incidência de € 86.667.160,00, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos terrenos para construção *supra* identificados e constantes do quadro do ponto H antecedente – cf. documento 1 junto com o ppa.

L. O Requerente procedeu ao pagamento integral da liquidação de AIMI no montante de € 346.668,64, em 28 de setembro de 2018 – cf. documento 9 junto com o ppa.

N. Em discordância parcial com a liquidação acima identificada (ponto K), na parte relativa ao valor de € 185.322,55 de AIMI incidente sobre terrenos para construção não afetos a fins habitacionais, o Requerente apresentou no CAAD, em 20 de dezembro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão não existem factos que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÃO DECIDENDA

A questão suscitada é apenas uma e respeita à interpretação da norma de delimitação negativa de incidência constante do artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI que, segundo o Requerente, deve ser extensiva, por forma a abranger na sua previsão os terrenos para

construção que se destinem a fins comerciais, industriais e para serviços e “outros” que não sejam habitacionais.

2. APRECIÇÃO

Antes de mais, constata-se que a incidência objetiva do AIMI é recortada sobre “*a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular*”, em conformidade com o disposto no artigo 135.º-B, n.º 1 do Código do IMI, excepcionando-se, porém, de acordo com a cláusula de exclusão de incidência prevista no n.º 2 do citado artigo 135.º-B, os “*prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 deste Código*”.

Assim, do ponto de vista literal parece faltar suporte à inserção dos terrenos para construção, independentemente da sua finalidade, na hipótese normativa de delimitação negativa de incidência, o que é coadjuvado pela remissão operada para o artigo 6.º, n.º 1, especificamente para as suas alíneas b) e d), ou seja, com exclusão das alíneas a) e c), do mesmo compêndio fiscal, que dispõe nos seguintes moldes:

“Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 – Os prédios urbanos dividem-se em:

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

Das quatro tipologias de prédios urbanos classificados pelo Código do IMI no artigo 6.º, n.º 1, o artigo 135.º-B, n.º 2 subtrai expressamente da incidência do AIMI os prédios das alíneas

c) e d) do citado artigo 6.º, n.º 1 – comerciais, industriais ou para serviços e outros – e omite, não recortando negativamente a respetiva tributação (estabelecida pelo artigo 135.º-B, n.º 1 em relação a todos os prédios urbanos situados em território português), as realidades prediais classificadas sob as alíneas a) e c) – habitacionais e terrenos para construção – precisamente, neste último caso, aqueles que o Requerente pretende ver incluídos na norma de exclusão de incidência em análise, mas que, na verdade, não se encontram nela previstos.

Para alicerçar a pretendida interpretação extensiva, o Requerente apela à existência de um alegado elemento comum na classificação dos prédios, reportado à existência de uma licença, autorização ou instrumento camarário. Não se afigura, contudo, que este argumento seja procedente ou decisivo para lograr a equiparação dos terrenos para construção aos prédios “*habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços*”, pois, em qualquer caso, a lei não requer para a referida qualificação, como condição *sine qua non*, o licenciamento, referindo o artigo 6.º, n.º 2 que, na falta de licença, bastará que os prédios [edificados e para aquelas finalidades] “*tenham como destino normal cada um destes fins*” e, no caso dos terrenos, também serão considerados como “para construção” aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, mesmo que desprovidos de habilitação camarária, como se extrai do artigo 6.º, n.º 3.

Aliás, quanto à afetação dos terrenos para construção, a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) tem entendido, a propósito da respetiva avaliação (e determinação do correspondente valor patrimonial tributário), que não há lugar à consideração dos coeficientes de afetação (ca), de qualidade e conforto (cq), referindo o Acórdão de 21 de setembro de 2016 (Pleno), no processo n.º 01083/13, que:

“[...] cumpre salientar que a qualidade e o conforto têm de ser efetivos o que se compreende porque o direito tributário se preocupa com realidades e verdades materiais não podendo a expectativa ou potencial construção de um edifício com anunciados/programados índices de qualidade e conforto integrar um conceito que objetivamente, só é palpável e medível se efetivada a construção e se, realizada sem desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que acompanha

cada projeto de construção. Também é certo que a valorização imediata do prédio por efeito da atribuição do alvará de terreno para construção não deixará de ser levada em conta para efeitos de tributação, em caso de alienação, com a tributação noutra sede tributária.

Como se expressou no acórdão deste STA a que supra fizemos referência [recurso n.º 0824/15, de 20 de abril de 2016] (...) Efetivamente o coeficiente de afetação tem a ver com o tipo de utilização do prédio já edificado e o mesmo se diga do coeficiente de qualidade e conforto. Nos terrenos em construção as edificações aprovadas são meramente potenciais e é o valor dessa capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário que se procura taxar. E não fatores ainda não materializados (...)” – em sentido idêntico, vejam-se, a título de exemplo, os Acórdãos dos processos n.ºs 0165/14.4BEBRG, de 9 de outubro de 2019, 016/10.9BELLE, de 3 de julho de 2019, e 0897/16, de 28 de junho de 2017.

Não pode, pois, concordar-se, à luz deste entendimento, que, para efeitos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, deva ser considerado como (ou assimilado a) prédio habitacional, comercial, industrial ou para serviços, o terreno para construção para os quais tenha sido aprovada e atribuída uma licença nesse sentido, pois resulta da lei e da jurisprudência citada que essa qualificação tem de ser efetiva e não apenas potencial. Ora, no caso dos terrenos para construção tal afetação é indiscutivelmente potencial. Esta diferenciação está subjacente ao estabelecimento de um distinto regime de avaliação dos terrenos para construção, que obedece a parâmetros próprios, e, de igual modo, a uma classificação diferenciada para efeitos de IMI, que é refletida pelo artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI e não pode ser ignorada.

Como segundo argumento, o Requerente convoca o princípio da igualdade para justificar a pretendida interpretação extensiva da cláusula de exclusão de AIMI. Entende, neste âmbito, que, sendo o objetivo do legislador a tributação de património indiciador de maior riqueza, dois sujeitos passivos com património predial de igual valor e com a mesma afetação não devem ser tributados de forma diferente no âmbito do AIMI.

Todavia, como acima referido, uma das premissas deste silogismo não é correta, uma vez que a afetação dos terrenos para construção, como acima assinalado, é meramente potencial, pelo que é distinta da afetação dos prédios habitacionais, comerciais, industriais ou de serviços, que é efetiva. Não há identidade das realidades comparadas e soçobra por esta via conclusão de desigualdade. Por outro lado, a seguir-se a condição de “património de igual valor” também se poderia questionar a própria exclusão de tributação como um todo, pois independentemente da afetação que tenham, todos os imóveis, ou melhor dito, prédios urbanos, são índices idóneos de capacidade contributiva para efeitos de tributação sobre o património. Não obstante, não pode deixar de acolher-se a margem de conformação do legislador na seleção dos índices de capacidade contributiva que delimitam a incidência e que, por razões fundadas, *i.e.*, não arbitrárias, pode conduzir a uma tributação diferenciada. Esta margem de liberdade deve ser exercida com respeito pelo princípio da igualdade e da proporcionalidade que, neste domínio, desempenham uma função de controlo negativo.

Dimensão distinta, sobre a qual não cabe ao Tribunal pronunciar-se, é a de saber se as escolhas do legislador foram as mais adequadas aos objetivos prosseguidos, que se coloca no plano da política legislativa e de uma eventual alteração de *iure condendo*.

Em sintonia com a posição adotada por este Tribunal Arbitral, compulsa-se, entre outras, a Decisão Arbitral proferida no processo do CAAD n.º 664/2017-T:

“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. [...]

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 efetuada 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 efetuar 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 perspetiva 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.”

Em sede de alegações, vem o Requerente rejeitar que tenha sido por si suscitada a questão da inconstitucionalidade da norma em apreciação (artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI), embora, em rigor, o tenha efetivamente feito. De facto, não se consegue interpretar de outra forma a asserção que consta do pedido arbitral (artigo 54.º) de que a interpretação extensiva da cláusula de exclusão prevista no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI é “a única que se compagina com uma interpretação conforme com o princípio constitucional e legal da

igualdade, previsto nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, e 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária”.

É notório que o que está aqui em causa é uma linha de raciocínio suportada na interpretação conforme à Constituição, com base nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de onde se retira a conseqüente inconstitucionalidade da norma, sendo objeto de interpretação distinta.

Conforme acima exposto, no patamar infraconstitucional não se julgou válida a interpretação extensiva propugnada pela Requerente: (a) por se afigurar desprovida de suporte (gramatical); (b) por não se ter demonstrado que a teleologia da norma de exclusão de incidência impõe tal resultado interpretativo; (c) ou que entendimento contrário infrinja o princípio da igualdade (desde logo pela desigualdade do património comparado – terreno para construção *vs.* demais prédios com afetação habitacional, para comércio, indústria ou serviços).

Conclusão idêntica foi alcançada pela jurisprudência do Tribunal Constitucional na aferição da conformidade do artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, na sua interpretação literal, com a Constituição, à luz dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Neste âmbito, dada a identidade das questões analisadas, importa compulsar a fundamentação do Acórdão n.º 299/2019¹ do Tribunal Constitucional que elucida com clareza as razões que presidem a um juízo de não inconstitucionalidade da norma de delimitação negativa de incidência objetiva constante do artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI no sentido acima preconizado:

“13. O Adicional ao IMI foi introduzido no ordenamento fiscal pela Lei do Orçamento do Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), sucedendo ao

¹ Secundado pela jurisprudência ulterior do Tribunal Constitucional. Vejam-se a este propósito os Acórdãos n.ºs 306/2019, 307/2019, 399/2019, 530/2019, 544/2019 e 548/2019.

Imposto do Selo sobre Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial (ISPUEV), previsto na verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, revogado pelo artigo 210.º do diploma orçamental (sobre este imposto, cfr., entre muitos, os Acórdãos n.ºs 590/2015, 620/2015, 586/2016 e 378/2018).

Tem na sua origem a Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.ª, sendo a medida caracterizada no Relatório do Orçamento do Estado para 2017 como motivada pela promoção da equidade fiscal na tributação do património imobiliário, com um elemento de progressividade de base pessoal, por via de um limiar de isenção e da exclusão de incidência sobre várias tipologias prediais, assim justificadas:

«C – Medidas de equidade fiscal

Em 2017 a distribuição da carga fiscal incidirá menos sobre os rendimentos do trabalho – por via da eliminação faseada da sobretaxa – sendo a perda da receita parcialmente compensada com medidas fiscais que procuram reforçar a progressividade do sistema (com a tributação progressiva do património) e melhorar a prevenção da evasão e do planeamento fiscal agressivo.

A tributação progressiva do património imobiliário

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis introduz na tributação do património imobiliário um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados, com uma taxa marginal de 0,3% aplicada aos patrimónios que excedam os 600.000€ por sujeito passivo. Para evitar o impacto deste imposto na atividade económica, excluem-se da incidência os prédios rústicos, mistos, industriais e afetos à atividade turística, permitindo-se ainda às empresas a isenção de prédios afetos à sua atividade produtiva até 600.000€. A possibilidade de dedução do montante de imposto pago à coleta relativa ao rendimento predial constitui adicionalmente um incentivo ao arrendamento e utilização produtiva do património. Este imposto substitui o anterior imposto do selo de 1% sobre o valor do imóvel acima de 1 milhão de euros. Com uma taxa muito inferior (0,3%) é também mais justo por ter

em conta o valor global do património imobiliário e não, isoladamente, o valor de cada prédio.»

Como também se explicita no referido Relatório, o propósito de equidade fiscal encontra-se associado a uma outra finalidade: o reforço e a diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social, por via da consignação das receitas do imposto ao Fundo de Estabilização da Segurança Social: «A consignação da tributação progressiva do património ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social corresponde ao objetivo do programa do Governo de alargar a base de financiamento da Segurança Social, ao mesmo tempo que se introduz um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema». A medida foi igualmente animada pelo propósito de se afastar da traça do imposto que substituiu, que suscitou elevada litigância.

Importa ter em atenção, porém, que, mantendo-se os propósitos enunciados, no decurso dos trabalhos parlamentares, em particular no que se refere à sujeição das pessoas coletivas e equiparadas, o imposto veio a afastar-se do seu figurino inicial, tido em atenção nos segmentos transcritos do Relatório do Orçamento do Estado para 2017.

Com efeito, na redação no n.º 2 do artigo 135.º-B da Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.^a, a norma de exclusão de incidência objetiva do AIMI compreendia «os prédios classificados na espécie “industriais”, bem como os prédios urbanos licenciados para a atividade turística, estes últimos desde que devidamente comprovado o seu destino». Todos os demais prédios urbanos, mesmo aqueles classificados como comerciais ou para serviços, que não comprovadamente afetos a atividade turística, eram sujeitos a tributação. Paralelamente, na mesma Proposta de Lei, o artigo 135.º-C, respeitante às regras de determinação do valor tributável, e à semelhança do estatuído para as pessoas singulares e heranças indivisas, previa a dedução de €600 000,00 ao valor tributável quando o sujeito passivo fosse uma pessoa coletiva com atividade agrícola, industrial ou comercial, e os prédios urbanos estivessem diretamente afetos ao seu funcionamento [n.º 2, al. c)]. Isenção essa que, nos termos do n.º 5 do artigo 135.º-C, era afastada quanto às pessoas coletivas cujo ativo fosse

composto em mais de 50% por imóveis não afetos a atividades de natureza agrícola, industrial ou comercial, ou a sua atividade consistisse na compra e venda de bens imóveis.

A redação do n.º 2 artigo 135.º-B do AIMI que veio a ser aprovada - assim como do artigo 135.º-C, com eliminação das normas aludidas - resulta da votação da Proposta de Substituição n.º 402-C2, apresentada pelo Grupo Parlamentar do Partido Socialista no decurso da discussão na Comissão Parlamentar de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa. Sob o título «Exposição de Motivos», lê-se na referida proposta de substituição que através da mesma se procurou introduzir «[a]lterações ao Adicional do IMI decorrentes do debate público desde a apresentação da proposta, assegurando a ausência de impacto na atividade económica, maior progressividade do imposto e o reforço da tributação dos patrimónios imobiliários detidos por entidades residentes em paraísos fiscais».

No seu recorte definitivo, e centrando a atenção na tributação dos entes coletivos, o AIMI passou tributar todo o património imobiliário do sujeito passivo, sem dedução, ao mesmo tempo que a norma do n.º 2 do preceito passou a atender unicamente à classificação do prédio de acordo com o artigo 6.º do Código do IMI, sem consideração do setor de atividade ou da destinação efetiva. O que significou a eliminação do elemento de progressividade de base pessoal na tributação das pessoas coletivas ou equiparadas comportado na Proposta de Lei n.º 37/XIII, compensado em certa medida pela redução do âmbito de incidência objetiva do imposto, que passou a sujeitar ao imposto apenas às espécies de prédios urbanos não compreendidas na previsão do n.º 2 do artigo 135.º-B, ou seja, de acordo com divisão operada pelo artigo 6.º, n.º 1, do Código do IMI, os prédios urbanos «habitacionais» e os «terrenos para construção».

O AIMI constitui, então, um novo imposto sobre o património, de alcance parcelar ou analítico – toma a titularidade de património imobiliário e, mesmo dentro deste, tão somente a detenção de algumas tipologias de prédios urbanos – e natureza estática, visando tributar a força económica que se materializa no valor agregado dos

prédios urbanos titulados pelo sujeito passivo e, à semelhança de outros tributos sobre o património, como o IMI, independentemente do ganho que produzam. Como refere José Pires, o AIMI «pretende tributar a riqueza de forma progressiva, acima de um determinado valor, quando os titulares são pessoas singulares, e toda a riqueza das pessoas coletivas, independentemente do valor e a uma taxa proporcional» (O Adicional ao IMI e a tributação pessoal do património, Almedina, 2017, p. 7).

[...]

“ 17. [...] Efetivamente, o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI contém norma de não sujeição tributária (ou de desagravamento fiscal stricto sensu), na modalidade de exclusão tributária, espécie acolhida no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, alterado por último pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), e definida como medida estrutural de carácter normativo que estabelece delimitações negativas expressas da incidência.

Em virtude dessa norma, excluem-se do âmbito de incidência objetiva do AIMI – a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos de que o sujeito passivo seja titular – os prédios urbanos classificados pela lei fiscal como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», o que introduz, como é próprio da tipologia normativa, uma desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos do tributo: enquanto os titulares de prédios urbanos habitacionais e de terrenos para construção (referidos nas alíneas a) e c) do artigo 6.º do CIMI) são obrigados ao AIMI, os titulares dos prédios com fins comerciais, industriais, para serviços ou outros, cujo destino normal não seja a habitação ou construção (referidos nas alíneas b) e d) do artigo 6.º do CIMI), não estão obrigados a tal adicionamento.

Pode dizer-se que, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, tais normas vivem «numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva», o que as vincula a uma especial legitimação: «a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância» (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Ed., 3.ª Ed., 2007, pp. 457-458).

Sem embargo, a relação de igualdade pressuposta na norma de incidência não tem o mesmo conteúdo que a relação de igualdade exigida pela norma de não incidência. Aquela norma, porque descreve o facto gerador da obrigação tributária, não pode deixar de atender à força económica que o contribuinte tem para suportar o imposto; já a norma de não incidência, porque define um elemento negativo do tipo legal do facto tributário, deve atender ao critério escolhido pelo legislador na delimitação desse elemento negativo. Ou seja, as normas diferenciam-se tanto pelos seus efeitos quanto pelas suas finalidades: enquanto a norma de incidência representa uma interferência na esfera patrimonial do contribuinte, referindo-se à retirada da prestação pecuniária do contribuinte para o Estado, a norma de exclusão tributária projeta efeitos económicos mais abrangentes, de que a mitigação do impacto negativo na esfera patrimonial do contribuinte é instrumento; enquanto a norma de incidência tem por objetivo a arrecadação de receita, a norma de não incidência funcionaliza o tributo a outras finalidades.

Estas diferenças projetam-se no parâmetro constitucional em face do qual deve ser aferida a justificação normativa. A norma de incidência, porque consubstancia uma onerosidade para o património dos contribuintes, encontra-se vinculada a repartir o encargo tributário em função da capacidade que cada um tem para pagar o tributo – princípio da capacidade tributária; já a norma de exclusão tributária, porque cria situações de favorecimento fiscal, para além da necessidade de assegurar o respeito pelo princípio da proporcionalidade, em função dos fins que se propõe atingir, deve assegurar que o critério do desagravamento fiscal se aplique a realidades que se mostrem iguais à luz desse critério – princípio da igualdade. Assim, na primeira tipologia, a relação de igualdade estabelece-se através de um juízo de comparação dos contribuintes à luz do critério da capacidade contributiva; na norma de não incidência, a relação de igualdade estabelece-se através do confronto das pessoas ou situações à luz do critério distintivo ou tertium comparationis de que o legislador se serviu por razões extrafiscais. Nesta última, considerando os efeitos de desoneração ou mitigação que a exclusão tributária provoca no património dos contribuintes, não se coloca propriamente um problema de tributação sem correspondência na capacidade

contributiva do sujeito passivo; desse modo, por não eleger os factos sobre os quais incide o tributo, o problema não reside na observância do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto da tributação.

[...]

18. A introdução da referida diferenciação na estrutura interna do AIMI assenta eminentemente em razões de política económica: proteger a atividade económica das empresas titulares de prédios urbanos.

De facto, foi através de razões de índole extrafiscal que o legislador justificou na Proposta de Lei n.º 37/XIII a norma de exclusão tributária, referindo que com ela se pretende «evitar o impacto deste imposto na atividade económica». A prossecução desse objetivo – a proteção da economia – na modulação de um tributo sobre o património é constitucionalmente legítima, por votada à realização de incumbência prioritária do Estado: a promoção das estruturas económicas (artigos 9.º, alínea d), e 81.º, alínea a) da Constituição), o que pressupõe o bom funcionamento das atividades económicas.

Para prosseguir aquele objetivo de política económica, é patente que a exclusão tributária não se apresenta inadequada, desnecessária ou excessiva, já que o desagravamento tributário constitui um dos instrumentos de política fiscal com aptidão e capacidade para prosseguir o objetivo de proteção e estímulo das atividades económicas visadas. Com efeito, a proteção do comércio, assim como das indústrias, dos serviços ou outras atividades económicas, é um interesse extrafiscal que se pode revelar de maior grandeza do que os ganhos obtidos por via da arrecadação da receita do AIMI.

Não significa isso, porém, que o legislador se tenha proposto afastar a tributação em AIMI de todas as atividades económicas, ou que o tenha feito em função da natureza dos sujeitos passivos, visando afastar o impacto do tributo nas entidades cujos ativos integrem prédios urbanos, mormente nos sujeitos de natureza empresarial.

[...]

19. [...] Poderá objetar-se que os sujeitos passivos que adquirem prédios urbanos habitacionais para venda ou terrenos para construção de edificações, qualquer que seja a respetiva finalidade, e que fazem disso a sua atividade social, detêm os prédios para um fim último de índole comercial. Dir-se-á, então, que a diferença a que atende o legislador – excluindo estes prédios do âmbito da norma de desagravamento fiscal – não possui natureza e peso suficientes para justificar um tratamento desigual.

Todavia, a situação fiscal dessas empresas já é considerada no âmbito interno do IMI. Com efeito, nos casos de aquisição de prédios para revenda e de terrenos para construção, prevê-se nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI a não sujeição ao IMI durante três e quatro anos, respetivamente, e, por força da alínea a) do n.º 3 do artigo 135.º-C do mesmo diploma, a não sujeição ao AIMI, em relação aos sujeitos passivos que estão coletados para o exercício dessa atividade. Durante o período de «não tributação» não há qualquer efeito tributário a considerar em sede de IMI, não sendo o imóvel uma realidade qualificada como prédio para efeitos fiscais. A razão de ser da não consideração tributária encontra-se no facto de o imóvel durante esse lapso de tempo ser compreendido como mercadoria para os demais efeitos fiscais. Como sublinha JOSÉ PIRES (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 3.ª edição, 2015, p. 415), «o regime fiscal em IMI dos prédios comprados para revenda justifica-se pelo princípio de que este não é um imposto sobre as mercadorias mas sobre a riqueza, pelo que não se aplica a prédios para revenda que sejam considerados mercadorias no ativo de uma empresa que exerce aquela atividade. É por essa razão que o legislador fez questão de colocar sistematicamente este regime no capítulo da incidência do imposto e não no das isenções ou no Estatuto dos Benefícios Fiscais. É também por essa razão que a Lei define que a sujeição desses prédios a imposto só se inicia no final do terceiro ano seguinte àquele em que foram afetos ao ativo permutável das empresas. Por essa razão, e em sentido contrário, antes desse momento em que se inicia a tributação não existe sujeição a imposto».

Em relação a esta espécie de imóveis apenas há diferenciação na estrutura do AIMI após três e quatro anos da detenção dos imóveis para venda ou construção. Todavia, após esse prazo, há motivo razoável bastante para distinguir, à luz do critério normativo em escrutínio, as diferentes espécies de prédios urbanos, pois a função que passaram a desempenhar já os diferencia dos prédios urbanos abrangidos na norma de exclusão tributária, atendendo à finalidade extrafiscal por ela visada.

[...]

21. Para além da crítica mais ampla à incidência objetiva do AIMI que se vem de apreciar, a recorrente problematiza especificamente a situação dos terrenos para construção. Aponta o facto de o sentido normativo impugnado comportar a tributação de terrenos para construção com afetação estabelecida a fins de comércio, indústria, serviços ou outros, quando a sujeição a AIMI é excluída relativamente aos prédios edificadas para essas mesmas finalidades, independentemente da sua efetiva utilização. Considera que se está perante situações jurídico-subjetivas merecedoras do mesmo tratamento, sem que exista uma razão material que legitime constitucionalmente a diferença. Também neste ponto não lhe assiste razão, pois coloca em confronto realidades materialmente distintas, à luz do facto tributário e do pressuposto económico do AIMI.

Na verdade, a incidência do imposto sobre «terrenos para construção», tal como definidos no n.º 2 artigo 6.º do Código de IMI, decorre de nele se terem constituído direitos de construção ou de proceder a operações de loteamento, quer por via de por via de ato administrativo de concessão de licença ou autorização, quer pelo reconhecimento tácito resultante da admissão de comunicação prévia, quer, ainda, pela resposta favorável a pedido de informação prévia ou emissão de informação prévia favorável a operação de loteamento ou de construção. Acessoriamente, o legislador também acolheu, como critério de afetação à construção do terreno, que este seja adquirido expressamente para esse efeito e que possua viabilidade construtiva.

E, de acordo com o funcionamento normal do mercado, a titularidade de direitos sobre um terreno relativamente ao qual já se constituíram direitos a construir ou a

lotear, ou reconhecidamente reúne condições de viabilidade construtiva, configura uma riqueza suscetível de avaliação autónoma do que venha a ser edificado, por força da expectativa juridicamente fundada que passa a incorporar a esfera jurídico-subjetiva do seu titular. Como refere JOSÉ PIRES (Lições de Impostos sobre o Património..., p. 140):

«No mercado, o valor de um terreno para construção não depende apenas das suas características intrínsecas, como sejam a sua área e a sua localização ou a sua orografia. Mais importante que isso é um fator que lhe é extrínseco e que depende dos poderes público, que é o seu potencial de construção, nomeadamente a volumetria autorizada e as características de uma realidade que ainda não existem, que é o prédio urbano que nele se vai poder construir.

O valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza dos proprietários do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.

Devemos ter em conta que no terreno ainda nada está construído, mas a mera constituição de um direito de nele se vir a construir faz aumentar imediatamente o seu valor. Para além disso, a medida desse valor depende também, sempre, do valor do prédio que nele virá a ser construído. É assim que funcionam os mecanismos de mercado e foi também assim que o legislador concebeu o modelo de avaliação de terrenos para construção».

O reconhecimento pelo legislador de que o terreno para construção traduz uma posição patrimonial do seu detentor e um valor de mercado próprio, torna imprestável a convocação da finalidade e do valor correspondentes ao prédio que nele venha a ser construído: terreno para construção e prédio construído não são realidades

económicas equivalentes ou assimiláveis, no domínio da tributação do património imobiliário urbano. Assim foi afirmado pelo Tribunal, com destaque para a pronúncia do Plenário no já referido Acórdão n.º 378/2018, doutrina inteiramente transponível para a norma do AIMI aqui sindicada [...].

Também no âmbito de incidência do AIMI, mesmo que norteadas por uma ótica pessoal, não pode deixar de se reconhecer que os terrenos para construção são bem distintos dos prédios urbanos já construídos e afetos a uma finalidade específica por via de licenciamento ou utilização normal. Na verdade, e assentando, como se viu, a razão da não tributação dos prédios urbanos, comerciais, industriais, para serviços ou outros no propósito de promover o bom funcionamento das atividades económicas – o que implica a criação de estímulos à reafecção de recursos a fins produtivos, de forma a incrementar o crescimento económico -, os terrenos para construção apenas podem contribuir para esse desiderato em potência, num futuro hipotético e condicional, pois mesmo que se tenha formado um direito a construir, nada impede a mudança de vontade do seu titular relativamente ao destino a dar ao prédio. Para além de que o que releva para efeitos da tributação anual em AIMI é o valor patrimonial tributário do prédio existente e constante da matriz, pois não se pode tributar uma capacidade contributiva futura e eventual, mas apenas a capacidade contributiva atual e efetiva. Os terrenos para construção constituem um ativo económico com valor patrimonial, em si mesmo revelador de capacidade contributiva do seu titular, estando, por isso, constitucionalmente legitimada a sua inclusão no acervo patrimonial globalmente sujeito a AIMI, independentemente do que neles venha a ser efetivamente implantado.

22. *[...] Mas, para além dessa discussão sobre o direito ordinário, argumenta a recorrente que «constitui um tratamento discriminatório e arbitrário a tributação em AIMI de um “terreno para construção” com uma utilização potencial para [fins de comércio, indústria, serviços ou outros], enquanto não é tributado neste mesmo Adicional um prédio edificado com esta mesma utilização potencial», afirmação que radica na ponderação dos coeficientes de afetação (Ca) e de localização (Cl) tanto no cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios construídos, como dos terrenos para*

construção (artigo 45.º do Código do IMI), Esta visão assenta no pressuposto, que já vimos incorreto, de que a ratio do imposto impõe que a incidência seja recortada em função de uma avaliação casuística da afetação do imóvel a uma atividade económica. Ao invés, o legislador mobilizou os mesmos critérios normativos objetivos de que depende a classificação de um prédio urbano em qualquer uma das espécies previstas no artigo 6.º do Código do IMI, para o que é irrelevante que o titular do prédio utilize em toda a sua latitude, ou não utilize de todo – por razões de oportunidade ou outros – a aptidão do mesmo para a finalidade para que está licenciado ou a que se destina normalmente. Uma tal ponderação seria relevante num outro modelo de tributação do património e de cálculo do respetivo valor, no qual fosse atendido o rendimento-produto, que não aquele que veio a ser positivado na reforma operada em 2003. Nesta, vingou o critério do valor real ou de mercado para apurar o respetivo valor, a partir das categorias rígidas previstas no artigo 6.º (sobre os vários modelos de tributação do património e a sua evolução em Portugal, cfr. CASALTA NABAIS, «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», cit., pp. 32-45; e JOSÉ PIRES, Lições de Impostos sobre o Património ..., pp.16-32, e O Adicional ao IMI..., pp. 29-38).

[...]

Por outro lado, é claro que, obedecendo a teleologia da norma do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI ao desiderato de não onerar excessivamente os ativos imobiliários com função intermediária no seio de organização empresarial do sujeito passivo, quanto aos terrenos para construção esse nexo funcional não se encontra ainda estabelecido com suficiente garantia, uma vez que o seu titular não está em absoluto impedido de alterar a finalidade projetada, de modo a destinar à construção de prédios para habitação terrenos inicialmente licenciados para construção com outras destinações. Já no caso dos prédios edificados, com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, mesmo que não se possa excluir a possibilidade de vir a existir desconformidade entre a utilização normal e a materializada, mormente nos casos em que não haja licenciamento, ou outra intervenção constitutiva de direitos dos poderes públicos, assume o legislador que a probabilidade de um tal desvio é escassa e, nessa

medida, que o risco se mostra insuficiente para colocar em crise a conformação do imposto. Uma tal avaliação empírica, que não se evidencia desrazoável, situa-se na margem de liberdade de conformação do legislador democrático, não cabendo ao Tribunal proceder ao seu escrutínio no âmbito do controlo da igualdade, na sua vertente negativa, aqui convocada.

Assim sendo, nem o termo eleito para comparar as situações jurídico-subjetivas – a utilização potencial dos prédios urbanos – comporta relevo no núcleo problemático em equação, nem os titulares das duas tipologias de prédios urbanos postas em confronto – terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou afins, por um lado, e prédios construídos classificados, de acordo com o artigo 6.º do Código de IMI, como «comerciais, industriais ou para serviços» ou «outros», por outro - estão em posição equiparável, de acordo com o facto tributário e a estrutura de incidência objetiva do AIMI, pelo que não se encontra, também neste ponto, fundamento para suportar um juízo de inconstitucionalidade da norma questionada, na específica hipótese em apreciação.

23. *Pelo exposto, a tributação do AIMI não merece censura à luz dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva (artigos 13.º, 18.º, n.º 2 e 104.º, n.º 3, da Constituição).”*

À face do exposto, impõe-se concluir que o ato tributário de liquidação de AIMI não enferma do vício substantivo (parcial) de erro de direito que foi suscitado pelo Requerente, mantendo-se válido na ordem jurídica, com a consequente improcedência, *in totum*, do pedido de pronúncia arbitral.

3. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O direito a juros indemnizatórios alicerça-se no artigo 43.º da LGT que, no seu n.º 1, o faz depender da determinação de que houve erro imputável aos Serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Tendo-se concluído pela validade do ato de liquidação de AIMI controvertido, não se encontram reunidos os pressupostos subjacentes à constituição da obrigação de juros indemnizatórios: o pagamento de uma prestação superior à devida e o erro imputável aos Serviços, pelo que improcede o pedido dependente de juros indemnizatórios.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – *cf.* artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

* * *

Salienta-se que não há que proceder à notificação ao Ministério Público da presente decisão arbitral, por não se verificarem as condições de que depende o correspondente recurso para o Tribunal Constitucional, pois não foi recusada a aplicação da norma em apreciação (artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI) por inconstitucionalidade ou ilegalidade, nem se verificam os demais pressupostos previstos no artigo 72.º, n.º 3 da LTC.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido arbitral e, em consequência, manter na ordem jurídica a liquidação de AIMI parcialmente impugnada, referente ao ano 2018, com as legais consequências, nomeadamente de improcedência do pedido dependente de juros indemnizatórios.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **185.322,55** correspondente ao valor (parcialmente) impugnado da liquidação de AIMI em crise – cf. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.672,00**, a cargo do Requerente, em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 novembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Alexandra Coelho Martins

Ana Teixeira de Sousa

João Marques Pinto