

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 471/2019-T

Tema: IMI – Adicional ao imposto municipal sobre imóveis – Terrenos para Construção com afetação não habitacional – Constitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A -PARTES

A..., S.A. e B..., S.A., titular do NIPC ... e ..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e desse modo o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 16-07-2019, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 16-07-2016, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Árbitro Dr. Paulo Ferreira Alves, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 04-09-2019, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico, e não manifestaram vontade de recusar a designação do Árbitro.

Em conformidade, com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de

31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, ficou regularmente constituído, em data de 24-09-2019.

Por despacho de 28-10-2019, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, seguindo-se a tramitação processual, para alegações escritas que foram apresentadas.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 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 encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

PEDIDO

1. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.º 2018... e 2018..., referente ao exercício de 2018, no valor de 52.799,10 €.

CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:

- 2.1. Os Terrenos para Construção que não tenham edificação prevista ou autorizada exclusivamente para habitação devem ser excluídos do âmbito de incidência objetivo do AIMI.
- 2.2. Defende, que a intenção do legislador foi a de excluir da tributação em sede de AIMI todos os prédios urbanos não habitacionais (incluindo os terrenos para construção cuja edificação prevista ou autorizada não seja exclusivamente para habitação à semelhança do que sucedia com o Imposto do Selo da Verba 28.1. da TGIS).

- 2.3. E ainda que tal intenção não tenha sido adequadamente expressa na lei (e, em concreto, na norma de exclusão tributária constante do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI), impõe-se, em respeito pela ratio da norma, uma interpretação extensiva no sentido de serem excluídos de tributação em AIMI não só os prédios comerciais, industriais e para serviços como também os terrenos para construção cuja edificação prevista e autorizada seja para os referidos fins (comerciais, industriais e para serviços) e, por conseguinte, que não seja exclusivamente para habitação (i.e., terrenos mistos ou com edificação prevista ou autorizada para serviços como os que ora se analisam).
- 2.4. Mais sustenta, que as liquidações contestadas e as decisões de indeferimento expresso das reclamações gratuitas que mantiveram na ordem jurídica tais liquidações assentam em erro na aplicação do direito resultante de erro na interpretação da norma de exclusão tributária estabelecida no artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI, atendendo a que os Terrenos para Construção não deveriam ter sido tributados em AIMI nos termos da melhor interpretação do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI reclamada pelos tribunais arbitrais nos treze processos arbitrais acima identificados e nos dois votos de vencido acima identificados, o que inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade dos referidos atos (em matéria tributária e tributários) contestados.
- 2.5. Defendendo que o artigo 135.º-B, n.ºs 1 e 2, do Código do IMI quando interpretado no sentido de abranger no seu âmbito de incidência objetivo terrenos que não se destinem à construção de prédios exclusivamente habitacionais configura a interpretação menos conforme ao princípio constitucional da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e, concomitantemente, aos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 da CRP, também referidos nos artigos 5.º e 55.º da LGT.
- 2.6. Alega a Requerente que a interpretação mais correta da norma de exclusão tributária contida no artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI e que, por conseguinte, deve ser adotada nos presentes autos como é, além do mais e sem conceder, aquela que, entre várias interpretações possíveis e conformes à Constituição, a interpretação mais conforme à Constituição.

- 2.7. Sustentando que as Liquidações Contestadas e as decisões de indeferimento que mantiveram tais liquidações na ordem jurídica assentam em interpretação que - entre várias interpretações possíveis e conformes à Constituição -, configura a interpretação menos conforme à Constituição, devendo tal interpretação ser afastada com todas as consequências legais.
- 2.8. Deve assim concluir-se que as Liquidações Contestadas e as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que mantiveram tais liquidações na ordem jurídica assentam em erro na aplicação do direito, o que inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade dos atos (em matéria tributária e tributários) contestados.

DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
- 3.1. A sujeição dos terrenos para construção e dos prédios classificados como habitacionais à norma de incidência do AIMI é efetuada independentemente da sua afetação potencial, bem como da natureza e especificidades do seu titular
- 3.2. É este, pois, o enquadramento em que se moveu o legislador ao traçar a configuração do âmbito de incidência subjetivo e objetivo do AIMI.
- 3.3. As opções do legislador foram igualmente balizadas pela necessidade de mitigar o impacto desta tributação sobre o exercício empresarial das atividades económicas em geral.
- 3.4. Ainda assim, apesar de ter afastado da incidência os prédios urbanos classificados como “industriais, comerciais ou de serviços” e “outros”, o legislador, optou expressamente por manter outros prédios que também integram o ativo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção.
- 3.5. Assim, os prédios que integram o ativo das empresas classificados como habitacionais ou terrenos para construção não estão incluídos na disposição de delimitação negativa por exclusão do âmbito de aplicação.

3.6. Terminando, que legislador não garantiu, nem pretendeu garantir, em todos e quaisquer casos que não fosse atingido “o património imobiliário afeto ao exercício de qualquer atividade económica”.

FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Previamente a entrar na apreciação da questão submetida a pronuncia, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados em consonância com a prova documental carreada para os autos.
5. Assim, de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, atendendo à prova produzida através dos documentos juntos, sobre os quais não foi suscitado pelas partes a elisão da autenticidade ou da força probatória dos mesmos, o presente Tribunal, aceita os documentos como verdadeiros, idóneos, e autênticos, conforme o estipulado no artigo 75.º n.º 1 da LGT.
6. Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal, por assente, os seguintes factos:
 - 6.1. A A... é uma sociedade anónima com o seguinte objeto social: “*Actividade e promoção imobiliárias e exploração de empreendimentos turísticos, em especial de hotéis apartamento com restaurante*”.
 - 6.2. B... é uma sociedade anónima com o seguinte objeto social: “*Exploração, administração e gestão de projetos de desenvolvimento imobiliário, de bens imóveis habitacionais e comerciais em rendimento (em particular de empreendimentos turísticos), bem como a gestão de bens imóveis próprios ou alheios, e ainda o desenvolvimento, exploração, arrendamento ou administração de bens imóveis, sob qualquer forma permitida por lei incluindo, sem limitar, a locação, compra, venda e revenda.*”
 - 6.3. A A... adquiriu, em 2017, os terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana sob os artigos matriciais ..., ... e ... da freguesia de ... e ..., os Terrenos para Construção correspondem ao Lote 2 constante do Alvará ... (U-...) e aos Lotes 4 e 6 constantes do Alvará de Loteamento n.º ... (U-... e U-...), dispondo de edificação prevista ou autorizada para serviços.

- 6.4. Resulta: (i) do Alvará de loteamento ... que o Lote 2 se destina à instalação de um Hotel;
(ii) do Aditamento ao Alvará de loteamento ... que os Lotes 4 e 6 se destinam à construção de dois hotéis de 4 estrelas.
- 6.5. A Requerente A... foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2018... para proceder ao pagamento voluntário do AIMI liquidado por referência aos Terrenos para Construção, no valor de €43.803,38, até ao dia 30.09.2018, correspondente à aplicação da taxa de 0,4% sobre o valor patrimonial tributário (“VPT”) agregado dos referidos terrenos com edificação prevista ou autorizada para serviços de €10.050.845,58.
- 6.6. A B... é proprietária do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da freguesia de ... (...), concelho de ... e distrito de Setúbal
- 6.7. O Terreno para Construção corresponde ao Lote 8 constante do Alvará de Loteamento n.º..., dispondo de edificação prevista ou autorizada mista.
- 6.8. Em 2018, a B... foi notificada da Liquidação de AIMI acima devidamente identificada e objeto mediato do presente pedido arbitral para proceder ao pagamento voluntário do AIMI liquidado por referência ao Terreno para Construção B..., no valor total de €24.249,85.
- 6.9. Do referido VPT do Terreno para construção B... (€2.248.930,50), €530.471,33 diz respeito à parcela do terreno destinada a comércio e o remanescente do VPT diz respeito à parcela destinada a habitação e a estacionamento.
- 6.10. Em 28 de janeiro de 2019, as Requerentes apresentaram reclamações gratuitas contra as Liquidações Contestadas
- 6.11. A Requerente A... foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação em decisão definitiva de indeferimento da reclamação gratuita pelo Ofício n.º..., de 10.04.2019
- 6.12. A Requerente B... foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação em decisão definitiva de indeferimento da reclamação gratuita pelo Ofício n.º ... de 12.04.2019

FACTOS NÃO PROVADOS

7. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

QUESTÕES DECIDENDAS

8. Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimidas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:
- 8.1. Questão previa de Acumulação de Pedidos;
- 8.2. A alegada pela Requerente:
- (i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imoveis (IMI) n.º 2018... referente ao exercício de 2018, no valor de 43.803,38€;
 - (ii) Declaração de ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imoveis (IMI) n.º 2018..., referente ao exercício de 2018, no valor de 8.995,72€.

CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

9. O presente pedido de pronuncia arbitral, peticiona a anulação por ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imoveis (IMI) n.º, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2018..., n.º 2018... .
10. De acordo com a factualidade já descrita, estamos perante duas pessoas coletivas distintas e dois atos tributários distintos.
11. Da análise de ambos os atos tributários incidem sobre aplicação do Imposto Municipal sobre Terrenos para Construção, assentando nos mesmos fundamentos de direito.
12. 14. Nos termos da moldura legal prevista nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*

13. A averiguação da legalidade liquidações, ora impugnadas, resulta da interpretação e aplicação das mesmas regras e princípios de Direito e da análise dos mesmos fundamentos de facto.
14. Nos termos da moldura legal prevista nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, o presente processo arbitral a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos é válida e legalmente permitida.

MATÉRIA DE DIREITO

15. Atendendo às posições assumidas pelas partes nos articulados e alegações apresentados, o pedido de pronúncia arbitral a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato liquidação adicional em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.º 2018... referente ao exercício de 2018, no valor de 43.803,38 e ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.º 2018..., referente ao exercício de 2018, no valor de 8.995,72€.
16. A Requerente, em suma, alegou que o regime do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), não se aplica aos terrenos para construção licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio.
17. A Requerida defende, sucintamente, que no caso dos terrenos licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, enquadram-se no conceito de terrenos para construção, estando abrangidos pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).
18. Sobre o regime jurídico do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), implementado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2017) que aditou ao CIMI o capítulo XV, com os artigos 135.º-A a 135.º-K, veio esta estabelecer o seguinte:
19. O artigo 135.º-A define a incidência subjetiva deste imposto, estabelecendo 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».

20. O artigo 135.º-B define a incidência objetiva deste imposto adicional, estabelecendo o seguinte: “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.

21. A remissão do artigo 135.º-B para o artigo 6.º do CIMI, o qual dispõe da seguinte forma:”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.”

22. Por conseguinte, em face da posição assumida pelas partes, da factualidade apurada e do regime jurídico do AIMI, cabe ao presente Tribunal determinar se os terrenos para construção licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, indústria ou para serviços, estão abrangidos pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).
23. De referir que nos presentes autos, não é posto em causa, que os terrenos alvo da liquidação se destinam a construção de prédios «*para serviços*», tal como leva a concluir, pelo tipo de coeficiente de localização utilizado. Além do mais, não se mostra impugnada a sua afetação a serviços ou a atividade da empresa.
24. Existe abundante jurisprudência sobre este tema, embora exista jurisprudência que decidiu em ambos os sentidos, contudo face ao Acórdão Tribunal Constitucional pelo Acórdão do Plenário n.º 299/2019, proferido no Âmbito do processo n.º 752/2018, que se seguira por perto e a jurisprudência do CAAD que decidiu no mesmo sentido respetivamente: 664/1017-T, 676/2017-T, 678/2017-T, 682/2017-T, 683/2017-T, 684/2017-T, 690/2017T, 6/2018-T, 310/2018-T, 324/2018-T, 401/2017-T, 420/2018-T, 438/2018-T, 342/2018-T, 291/2018T, 521/2018-T, 631/2018-T, 499/2018-T, 502/2018-T, 506/2018-T, 61/2018-T, 456/2018-T, 521/2018-T, 438/2018-T-T, 574/2018, 506/2018-T, 535/2018-T, 551/2018-T, 574/2018-T, 675/2018T, 698/2018-T, 700/2018-T, 87/2019-T, 46/2019-T; **nos quais decidiram que os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou de serviços, encontram-se abrangidos pelo artigo 135-A, e subsequentemente são alvo do AIMI.**
25. Conforme referido, o sobre a questão da constitucionalidade da a norma extraída do artigo 135.º-B, n.º 2, quanto a violação do princípio da igualdade, o constitucionalidade, já se pronunciou o Tribunal Constitucional pelo Acórdão do Plenário n.º 299/2019, proferido no Âmbito do processo n.º 752/2018, o qual julgou no seguinte sentido “*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).*(...) Não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 135.º-B, n.º 2,

do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI, os «terrenos para construção» com fins de comércio, indústria, serviços ou outros;».

- 26.** Mais nos refere o referido Acórdão “*A partir do disposto no artigo 41.º do Código do IMI, que estabelece os coeficientes de afetação para efeitos de cálculo do valor patrimonial tributário, a recorrente interroga sobre a razão por que o índice fixado pelo legislador para os imóveis comerciais e para serviços é superior ao dos prédios habitacionais (conclusão OOOO, a qual repete ipsis verbis a formulação e a nota aposta no artigo 123.º do corpo das alegações), após o que desenvolve argumentação votada a convencer que a afetação a comércio, indústria ou serviços «não é exclusiva dos prédios classificados como “comerciais, industriais e para serviços» e que o enunciado semântico do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI deverá ser interpretado no sentido de se aplicar a exclusão de incidência relativamente a «todos os “terrenos para construção” que tenham uma (potencial) afetação a comércio, indústria, serviços ou outros.*”

Mostra-se patente que, nesse ponto do recurso, como noutros (cfr. último parágrafo do ponto 8, supra), estamos perante argumentação situada no plano infraconstitucional, votada a afirmar a verificação de erro de julgamento, por deficiente interpretação do direito ordinário, como decorre da titulação desse segmento do recurso – «a (ilegal) desconsideração do critério legal da afetação do prédio» - e da afirmação de que o entendimento acolhido é «contrário ao espírito da lei e à própria unidade do sistema jurídico, particularmente a unidade do regime jurídico-tributário do IMI». Ora, o Tribunal recorrido afastou a interpretação defendida pela recorrente, considerando-a sem «qualquer cabimento à luz dos critérios gerais da hermenêutica jurídica», juízo que, repete-se, se impõe a este Tribunal como um dado.

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).

Os critérios específicos de cálculo do valor patrimonial tributário invocados pela recorrente não se colocam à margem desse paradigma, não pretendendo o coeficiente de afetação regulado no artigo 41.º refletir uma racionalidade diferente da subjacente à classificação do prédio ou à sua natureza. Mesmo que as normas dos artigos 38.º, 41.º, 42.º e 45.º do Código do IMI, pela sua maior concretização, possam suscitar dúvidas interpretativas (de que é exemplo a questão dirimida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, formação plenária, de 21 de setembro de 2016, processo n.º 01083/13, acessível em www.dgsi.pt), desde logo por aí se fazer previsão de outras tipologias, na aplicação dos referidos critérios «a classificação dos prédios contida no artigo 6.º do CIMI serve de instrumento de referência fundamental», enquanto «classificação estrutural e ontológica» (JOSÉ PIRES, Lições de Impostos sobre o Património..., pp.111 e).

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 nexos 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.”

- 27.** Neste sentido, e seguindo a abundante jurisprudência sobre este tema, nos quais decidiram que os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou de serviços, encontram-se abrangidos pelo artigo 135-A, e subsequentemente são alvo do AIMI.
- 28.** Perante o exposto decide-se no sentido de a questão se os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou de serviços, encontram-se abrangidos pelo artigo 135-A.
- 29.** E nesta perspetiva, a liquidação de AIMI aqui postos em crise, pelo que deverão permanecer na ordem jurídica, improcedendo, por isso, o pedido.

DECISÃO

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de Imposto Municipal sobre Imoveis (IMI) n.º 2018... e 2018..., referente ao exercício de 2018, no valor de 52.799,10 €.

Fixa-se o valor do processo em 52.799,10 € atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnada, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00€ (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo das Requerentes de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 3 de Dezembro 2019

O Árbitro

Paulo Ferreira Alves