

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 339/2019-T

Tema: AIMI - Incidência subjetiva e objetiva (artigos 135.º-A e 135.º-B do Código do IMI) – Inconstitucionalidade – princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 – «A..., S.A.», doravante designada por «Requerente», contribuinte n.º..., com sede no ... (...), sito na ..., ..., freguesia de ..., em Matosinhos, requereu a constituição de tribunal arbitral singular ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 13 de maio de 2019, tem por objeto a declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a consequente anulação da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) com o n.º 2017..., relativa ao ano de 2017, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-06-2017, no montante de 2 374,10 €, com data limite de pagamento de 30 de setembro de 2017.

1.3 - Requer ainda a condenação da “AT” ao reembolso do montante pago respeitante à referida liquidação, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º,

n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

1.4 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 15 de maio de 2019.

1.6 - 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 o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 01 de julho de 2019, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, 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 do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 22 de julho de 2019.

1.9 – A Requerida foi notificada, por despacho arbitral dessa data, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.11 - Em 23 de setembro de 2019, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnano pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, com a consequente absolvição do pedido.

1.12 - Caso assim não seja entendido, requer a notificação da decisão arbitral ao Ministério Público, ao abrigo do disposto no artigo 280.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 72.º, n.º 3 da Lei do Tribunal Constitucional.

1.13 - Optou por não juntar o processo administrativo (PA).

1.14 - Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental junta ao processo, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 24 de setembro de 2019, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo ainda decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, simultâneas, a apresentar pelas Partes, querendo, no prazo de 10 dias.

1.15 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

1.16 – A Requerente alegou em 08 de outubro de 2019, concluindo pela ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação impugnado, requerendo a sua anulação por padecer de erro nos pressupostos de facto e de direito, bem como a condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

1.17 – A Requerida optou por não alegar.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

É uma sociedade imobiliária cujo objeto social compreende a “promoção imobiliária, designadamente, o desenvolvimento de projetos de imóveis”.

Que o legislador visou garantir que os prédios urbanos afetos às atividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui nem pode constituir um fator demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis, pelo que a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objetiva, consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou, essencialmente, na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respetivo objeto social.

Deste modo tais imóveis consubstanciam verdadeiros elementos do processo produtivo da atividade da Requerente, destinando-se exclusivamente à prossecução da respetiva atividade e nunca podendo ser comparados com elementos demonstradores da sua riqueza, pelo que a detenção de imóveis por uma sociedade imobiliária como a Requerente, representa o substrato de toda a sua atividade, necessária e indispensável à prossecução da mesma, e não uma (acrescida) capacidade contributiva que possa legitimar a aplicação do AIMI, tal como pretende a AT, razão pela qual o ato tributário impugnado deve ser anulado.

Por outro lado se as edificações destinadas a comércio, indústria ou serviços não podem ser consideradas como indiciadoras de uma especial capacidade contributiva para efeitos do AIMI - porque expressamente excluídas da incidência do imposto tendo em conta os objetivos tributários expressos pelo legislador -, então os terrenos para construção que se destinem à edificação de prédios afetos àqueles fins também não o poderão ser, sob pena de incoerência do sistema jurídico e violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e nos artigos 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Assim o ato tributário impugnado, na parcela que tributa os “terrenos para construção” destinado a “comércio, indústria e serviços”, e ao qual corresponde o AIMI no montante de

2 374,10 €, conforme identificado no documento n.º 2, junto ao pedido de pronúncia arbitral, está inquinado de manifesta ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo o mesmo anulado.

Suscita ainda a inconstitucionalidade do regime do AIMI, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP, nos casos de tributação dos prédios enquanto substrato de uma atividade económica, e desconsideração do critério legal da afetação dos terrenos para construção.

Termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e consequente reembolso do montante indevidamente cobrado, no montante de 2 374,10 €, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, desaplicando os artigos 135.º-A e 135.º-B do CIMI, por manifesta inconstitucionalidade, por violação do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP) e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva (cfr. artigo 104.º, n.º 3 da CRP) e, conseqüentemente, declarada a ilegalidade do ato tributário de liquidação de AIMI.

Da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que o adicional ao IMI, criado pelo artigo 219º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, mediante o aditamento ao Código do IMI dos artigos 135- A a 135º K, surge como uma tributação especial de património de valor elevado destinada a assegurar o financiamento da Segurança Social.

Como se refere na decisão arbitral n.º 420/2018-T “*O que o legislador pretendeu com o Adicional ao IMI foi criar mais uma via de subsidiação do sistema de segurança social, que é uma das incumbências constitucionais do Estado, prevista no artigo 63.º, n.º 2, da CRP. (...)*”

Por outro lado, a criação do AIMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação «*um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados*», compagina-se com o objetivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

A semelhança do regime do IMI, são sujeitos passivos do AIMI, os *proprietários, usufrutuários ou superficiários* dos respetivos prédios, independentemente das suas qualidades de pessoas singulares ou coletivas, equiparando-se a estas "*quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal*", cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 135-A.

Na medida em que a modelação do quantitativo a pagar se abstrai da dimensão económica das entidades, designadamente a qualificação como pequena, média ou grande empresa, bem como, por não atingir a totalidade do património líquido das entidades, pode afirmar-se que, no que o AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas coletivas e estruturas equiparadas, assume a natureza de imposto real, cfr. n.º 2 do artigo 135.º-A do CIMI.

Deste modo, como bem refere a doutrina, «*Assim, relativamente a pessoas coletivas, o AIMI não se destina, na verdade, a tributar as entidades com mais elevados índices de riqueza, porque se tributam todos os valores patrimoniais dos prédios sujeitos, sem limite mínimo nem qualquer dedução. Também, por essa razão, o AIMI que incide sobre as pessoas colectivas se aproxima mais de um imposto geral sobre o património imobiliário*», cfr. JOSÉ MARIA PIRES, O Adicional ao IMI e a tributação pessoal do património, Almedina, 2017, p.42).

Assim, estão sujeitos ao adicional de IMI os prédios afetos à "habitação" e os "terrenos para construção" tal como definidos no referido artigo 6.º do CIMI, independentemente da afetação potencial que a estes venha a caber, uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência.

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.

Quanto à violação do princípio constitucional da igualdade, alegada pela Requerente, cita o Professor Doutor José Casalta Nabais, quando refere «[...] *o princípio da igualdade fiscal tem sempre 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 e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção dessa diferença (igualdade vertical), (in Direito Fiscal, Almedina; 2012, 7a Edição, pág. 155).”

Bem como o acórdão n.º 563/96, de 16 de maio, do Tribunal Constitucional, quando refere “[...] *O princípio não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, "razoável, racional e objectivamente fundadas", sob pena de, assim não sucedendo, "estar o legislador a incorrer em arbítrio, por preterição do acatamento de soluções objectivamente justificadas por valores constitucionalmente relevantes", no ponderar do citado acórdão n.º 335/94. in, Gomes Canotilho, in - Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 124, pág. 327; Alves Correia, O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade, Coimbra, 1989, pág. 425; acórdão n.º 330/93).*»

Os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da atividade económica, ao contrário, integram o próprio núcleo da atividade económica, com valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, *i.e.*, podem ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações e evidenciam obviamente uma determinada capacidade económica.

Que a tributação consubstanciada no AIMI traduz-se numa imposição específica sobre o património (cf. art.º 4.º, n.º 1 da LGT) e não sobre o rendimento e que no campo da tributação patrimonial, a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira, cfr. SOUSA FRANCO, Finanças públicas e direito financeiro, vol. II, 4- ed., p. 181.

Assim, como qualquer imposto sobre o património, o AIMI está dissociado de uma eventual realização de lucro com a venda dos bens imóveis, bem como da existência, ou não, de situação líquida negativa ou positiva, relevando, para a economia do imposto, apenas o valor patrimonial dos terrenos. Quanto aos terrenos para construção, estes não se reconduzem a meros direitos de construção, de coisas futuras, e todos eles são bens autónomos, que, até, pela sua natural

escassez, têm sempre valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, ou seja, podem ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações.

E ainda que os imóveis tributados pudessem revelar-se instrumentais da atividade económica, os mesmos são idóneos a indicar que aquela pessoa coletiva é titular de bens que, em si mesmos, evidenciam uma específica abastança face aos demais proprietários imobiliários.

Conclui-se assim, que a detenção de património imobiliário de valor elevado, independentemente da afetação ou não a atividade económica, é tendencialmente reveladora de elevada capacidade contributiva, obviamente superior à que é de presumir existir quando seja detido património de valor reduzido ou quando ele não exista.

Não se vislumbra, deste modo, que a tributação dos terrenos para construção, com afetação para "comércio e serviços", nos moldes em que se encontra prevista nos artigos 135.º-A e 135.º-B do CIMI, colida com os princípios da igualdade, da justiça e da capacidade contributiva.

Em suma, o AIMI incide sobre o património imobiliário que possua as características indicadas nestes artigos, isto é, sujeitando toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos de acordo com a realidade objetiva e não meramente potencial no momento da verificação do ato tributário.

No que se refere ao pagamento de juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT, entende a Requerida não enfermar o ato impugnado de qualquer vício que determine a sua anulação.

Por outro lado a AT, na qualidade de órgão da Administração Pública, não tem competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de legalidade ou constitucionalidade, o que, por sua vez determina, a falta de suporte legal para o pedido de juros indemnizatórios, cfr. jurisprudência do STA de que são exemplos os acórdãos tirados nos Processos n.ºs 01529/14 e 399/15, respetivamente de 03-04-2015 e 04-05-2017.

Termina pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado, uma vez que a liquidação controvertida consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, ou, 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 ao Ministério Público do douto acórdão arbitral.

2 - Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

2.2 - O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas outras exceções além da já referida caducidade do direito de ação.

2.3 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

2.4 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial que, no âmbito da sua atividade, se dedica à promoção imobiliária, designadamente, ao desenvolvimento de projetos de imóveis, cfr. artigo 9.º do pedido de pronúncia arbitral (ppa);

b) No âmbito da sua atividade, a Requerente, em 01 de janeiro de 2017, era proprietária dos seguintes prédios urbanos sitos no ..., freguesia da União de Freguesias de ... (..., ..., ..., ...) e ..., concelho de ..., com o valor patrimonial tributário (VPT) global de 593 525,60 €:

1. Terreno para construção, com a área total de 19 203,6400 m², descrito na Conservatória do Registo Predial de ... com o n.º... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o VPT de 472 860,49 €, cfr. documento n.º 3, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

2. Terreno para construção, com a área total de 3 909,6100 m², descrito na Conservatória do Registo Predial de ... com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o VPT de 101 554,58 €, cfr. documento n.º 4, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. Terreno para construção, com a área total de 1 064,6300 m², descrito na Conservatória do Registo Predial ... com o n.º ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o VPT de 19 110,53 €, cfr. documento n.º 5, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

c) Em agosto de 2017, a Requerente foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2017..., de 30 de junho de 2017, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") com referência ao ano de 2017, no montante total de 2 374,10 € (593 525,60 € (VPT) x 0,4% (taxa), com prazo de pagamento no mês de setembro de 2017, relativamente aos prédios urbanos antes referidos, cfr. documento n.º 2, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

d) Em 22 de setembro de 2017, a Requerente efetuou o pagamento do imposto liquidado, cfr. documento n.º 6, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

e) Em 02 de abril de 2018 a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do referido ato tributário de liquidação, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), cfr. Processo n.º ...2018..., o qual foi indeferido por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de..., de 5 de fevereiro de 2019, no uso da delegação de competências constante do despacho do

Diretor de Finanças de Lisboa n.º .../..., publicado no DR 2.ª série, n.º 78 de 2017-04-20, cfr. documento n.º 1, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

f) Na informação que sustentou o referido despacho foi referido: (...) Assim, em face do exposto e das normas em vigor, sou de parecer que deverá ser *indeferida* a presente petição por se verificar que a requerente é sujeito passivo do Adicional ao IMI e os prédios sobre os quais incidiu a liquidação não estão excluídos de tributação (...).

g) O despacho de indeferimento do pedido de revisão do ato de liquidação impugnado foi notificado à Requerente em 12 de fevereiro de 2019, nos termos e pela forma “via CTT”, prevista no n.º 10 do artigo 39.º do CPPT, cfr. documento n.º 1, junto aos autos pela Requerente e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

h) Em 13 de maio de 2019, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória

de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou o processo administrativo nem questiona quaisquer dos factos alegados pela Requerente, pelo que os mesmos se consideram assentes.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se os prédios referidos nos autos (terrenos para construção) enquanto substrato da atividade económica da Requerente ou face à sua potencial edificabilidade para fins “comerciais, industriais ou serviços”, estão abrangidos pelas normas de incidência objetiva do AIMI, previstas no artigo 135.º-B do CIMI.

Questões a decidir:

- Da (i)legalidade da liquidação impugnada; e
- Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

4.1 - Da (i)legalidade da liquidação impugnada -

Para a Requerente o ato tributário é ilegal por se encontrar sustentado em normas materialmente inconstitucionais que, por incidirem sobre imóveis que integram o ativo de uma empresa de escopo imobiliário e deste modo essencial para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica, é violadora dos mais basilares cânones da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Por outro lado a tributação em AIMI de um terreno para construção com uma utilização potencial para comércio, indústria ou serviços constitui um tratamento discriminatório e arbitrário, uma vez que os prédios edificados com estas mesmas utilizações estão excluídos de tributação neste mesmo Adicional, de acordo com o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI

Antes de entrarmos na análise das referidas inconstitucionalidades, importa tecer algumas considerações sobre o sentido e alcance das normas convocadas.

A - Prédios enquanto substrato da atividade económica das sociedades imobiliárias

A Requerente é uma sociedade comercial que desenvolve a sua atividade no setor imobiliário, consistindo o seu objeto social na promoção imobiliária, designadamente, ao desenvolvimento de projetos de imóveis. Assim todo o património predial encontrava-se, em 1 de janeiro de 2017, destinado única e exclusivamente à exploração da Requerente no âmbito da sua atividade económica.

Entende deste modo a Requerente que o AIMI não lhe é aplicável, uma vez que com este imposto visou o legislador *“tributar a titularidade de património imobiliário por revelar uma superior capacidade contributiva de quem o detém, concretizando, assim, o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva”*, pelo que, sendo os imóveis essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica devem considerar-se excluídos de tributação.

Acontece que a Requerente parte de pressupostos errados quanto ao sentido e alcance dos preceitos aplicáveis, como se demonstra:

Com efeito 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 subjetiva 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 objetiva, estatuidando o seguinte:

Artigo 135.º-B

Incidência objetiva

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 como prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» para efeitos da exclusão do âmbito de incidência do adicional ao imposto.

Assim, 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).

Por seu turno, o artigo 6.º 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.

Atento o exposto diga-se, desde já, que a literalidade dos artigos 135.º-A, n.º 1 e 135.º-B, n.ºs 1 e 2, do CIMI é clara e não se presta a qualquer dúvida interpretativa. Sendo a letra da lei, ou elemento gramatical, o primeiro elemento a convocar na hermenêutica jurídica, e sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), não se mostrará necessário convocar outros elementos de entre os disponíveis na panóplia hermenêutica.

Com efeito, afigura-se claro 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 pretender remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo 676/2017-T¹, de cujo coletivo de árbitros o signatário fez parte, cujo recurso no seguimento da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 664/2017-T², cuja jurisprudência passamos a seguir, por com ela

¹ Por Decisão Sumária n.º 516/2019 do Tribunal Constitucional, de 09-07-2019, proferida no Processo n.º 765/18, as normas dos artigos 135.º-A, n.º 1 e 135.º-B do CIMI, foram julgadas não inconstitucionais, quando interpretadas no sentido de, respetivamente, incluir no âmbito de aplicação subjetiva do Adicional ao IMI, entidades que detêm património imobiliário como consequência inevitável da atividade económica que desenvolvem e incluir no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI os «terrenos para construção» com fins de comércio, indústria ou serviços e outros.

² Por Acórdão n.º 299/2019, de 21-05-2019, do Plenário do Tribunal Constitucional, proferido no Processo n.º 752/2018, foi julgada não 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.

concordarmos, *“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. 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 objetiva, 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 efetuada a classificação ou, na falta de licença, à normal destinação desses prédios para os fins comerciais, industriais e serviços ou outros.”

É indubitável que a preocupação legislativa de *«evitar o impacto deste imposto na atividade económica»* foi anunciada na Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017 e era concretizada através da exclusão do âmbito de incidência dos *«prédios urbanos classificados na espécie “industriais”, bem como os prédios urbanos licenciados para a atividade turística, estes últimos desde que devidamente declarado e comprovado o seu destino»* e da dedução ao valor tributável do montante de *«€ 600 000,00, quando o sujeito passivo é uma pessoa coletiva com atividade agrícola, industrial ou comercial, para os imóveis diretamente afetos ao seu funcionamento»*.

No entanto não foi com base na atividade a que estão os imóveis afetos que veio a ser definida a exclusão de incidência, pois na redação que veio a ser aprovada, definiu-se, como vimos, a não incidência apenas com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, sem qualquer alusão à afetação ou não ao funcionamento das pessoas coletivas.

Assim sendo, como ficou consignado no Acórdão Arbitral n.º 675/2017-T, *“se tivesse sido mantida, na redação final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis diretamente afetos ao funcionamento das pessoas coletivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afetação que constava da proposta e que expressava claramente essa opção legislativa.*

(...), tendo sido suprimida essa alusão à afectação dos imóveis, não há suporte legal para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afectos ao funcionamento das pessoas colectivas não relevem para a incidência do AIMI.

“Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento³.

No caso em apreço, em face do afastamento da redacção proposta em que se dava relevância à afectação dos imóveis, não há razão para concluir que o legislador não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir, por força do disposto no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil.”

No mesmo sentido, pode ler-se na Decisão Arbitral, relativa ao processo n.º 676/2017-T, no seguimento da jurisprudência fixada na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 664/2017-T, atrás referida: *“Tendo a lei definido o âmbito de incidência do imposto através de conceitos técnicos jurídicos utilizados noutras partes 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 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.”

³ BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

Deste modo não assiste razão à Requerente quando alega que terá sido intenção do legislador pretender excluir do âmbito de incidência do imposto os prédios que constituam substrato da atividade económica das sociedades imobiliárias, a pretexto de que o objetivo prosseguido seria não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que possuem imóveis por efeito do seu objeto social, para não afetar a atividade económica por si desenvolvida.

Com efeito, tal interpretação não tem qualquer apoio na letra da lei nem tão pouco decorre do elemento racional e sistemático. Resulta claro da leitura e interpretação das normas em causa que a opção do legislador não foi no sentido preconizado pela Requerente. Uma tal opção 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 da afetação do imóvel, em termos práticos, a uma atividade económica ou ao funcionamento de uma pessoa coletiva. O que se demonstra não ter acontecido.

Assim o critério relevante eleito pelo legislador, no âmbito da sua ampla margem de conformação, foi a classificação dos prédios face ao artigo 6.º do CIMI e não a afetação dos mesmos à atividade económica da Requerente como elemento do ativo fixo tangível. Acresce que tal afetação não consta da lei nem da Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.A, de 13-10-2016, na redação introduzida pela Proposta de Alteração de 18-11-2016, constante da exposição de motivos dos partidos políticos, nomeadamente do Partido Socialista, não obstante na redação inicial da referida Proposta de Lei bem como do Relatório OE2017, de outubro de 2016 (Estratégia de Promoção do Crescimento Económico e de Consolidação Orçamental - IV.2.3. Orientações de Política Fiscal) e ainda do ponto 1.4.2.1 – “Medidas fiscais para 2017” da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa, de 31-10-2016, estar prevista a afetação à atividade produtiva.

Assim sendo, o facto de a Requerente deter os imóveis referidos nos autos enquanto substrato da sua atividade económica não afasta a incidência do AIMI.

B - Terrenos para construção com destinação edificatória para comércio, indústria ou serviços

Num outro plano de análise a Requerente considera igualmente ilegal a tributação dos terrenos para construção com potencialidade edificatória para “comércio”, “indústria” ou “serviços”, quando os prédios edificados com essas afetações se encontram cobertos pela cláusula de exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B, do Código do IMI.

Também não assiste razão à Requerente, uma vez que a mesma parte, desde logo, e como já ficou demonstrado, do pressuposto errado quanto ao sentido e alcance do disposto no artigo 135.º-B, n.º 2, do AIMI, segundo o qual por ter sido intenção do legislador subtrair à tributação os prédios afetos às atividades económicas, deve considerar-se igualmente excluída do âmbito de incidência do adicional ao IMI os terrenos para construção cuja potencial utilização coincida com os fins “comerciais, industriais ou serviços”.

Esta tese, além de partir de um pressuposto errado (na pretensa intenção do legislador de desonerar os terrenos afetos à atividade económica), não tem na letra do preceito qualquer suporte. De facto, o artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI limitou-se a excluir do adicional 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.

Como ficou consignado no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, antes referido, *“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 que 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.”

Finalmente, esta interpretação não configura qualquer tratamento discriminatório e violador do princípio da igualdade porquanto estamos a falar de realidades diversas, desde logo porque os terrenos para construção não são assimiláveis a prédios urbanos já edificados, como será analisado mais adiante.

Não assiste, assim, qualquer razão à Requerente, devendo improceder o respetivo pedido.

C- Quanto às questões de (in)constitucionalidade

As questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente já foram abordadas em sentido negativo por diversas decisões arbitrais, cuja jurisprudência passamos a reproduzir, por facilidade de exposição.

Quanto aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 676/2017-T, reproduzindo a Decisão Arbitral n.º 664/2017-T *“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 aspetos, 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 adotadas 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 selecionado 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.ºs 306/2010 e 695/2014)”.

Aplicando o exposto ao caso em análise, realça-se, em primeiro lugar, tal como se pode ler no 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.

Segundo a doutrina, também se tem entendido que a tributação do património, a par da tributação do rendimento, constitui uma projeção 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).

Ora, neste contexto, não se vê que a tributação do património imobiliário da Requerente afronte o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva apenas porque a titularidade de bens imóveis constitui o próprio objeto da sua atividade económica.

Com efeito, os imóveis por si detidos estarão afetos a atividades livremente acessíveis à generalidade dos proprietários de imóveis e de quaisquer outras entidades, ainda que de natureza empresarial, que se dediquem à promoção imobiliária.

Como se pode ler no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, “*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 (...)*”; no mesmo sentido, pode ainda ver-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 676/2017-T.

Também como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 675/2017-T, *“a titularidade de um património imobiliário de valor elevado evidencia, como em relação a qualquer proprietário de imóvel destinado a habitação, uma especial capacidade económica para poder contribuir adicionalmente para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, a que está consignada a receita do AIMI, e que «corresponde ao objetivo do programa do governo de alargar a base de financiamento da Segurança Social» (Relatório do Orçamento para 2017, página 57).*

Por isso, a imposição à generalidade dos detentores de imóveis habitacionais ou terrenos para construção de prédios habitacionais não se afigura materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.”

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.”

Em suma, é possível descortinar um fundamento material bastante para distinguir entre esses diferentes factos tributários para efeito da tributação do património não havendo igualmente qualquer tributação desproporcionada.

O princípio da igualdade tributária foi mobilizado no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, *“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 esse fins não se distinguem dos prédios já edificados que se encontrem classificados como comerciais, industriais ou para serviços.”

No recente acórdão n.º 299/2019 do Tribunal Constitucional, de 21-05-2019, proferido na sequência do recurso interposto da decisão prolatada no Processo arbitral n.º 664/2017-T, supra referido, foi decidido, negando provimento ao recurso: “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”.

Neste acórdão, proferido com intervenção do Plenário, nos termos do n.º 1 do artigo 79.º-A da Lei do Tribunal Constitucional, é referido, além do mais:

“(…) 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 edificados 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 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.

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 norteadada 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 reafectação 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 (...).

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 (...).

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 nexó 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).

Assim o Tribunal Constitucional decidiu “(...) 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 e outros”.

Também na Decisão Sumária n.º 516/2019 do Tribunal Constitucional, de 09-07-2019, proferida no Processo n.º 765/18, na sequência do recurso interposto da decisão de 16-07-2018, prolatada no Processo arbitral n.º 676/2017-T, supra referido, foi decidido, negando provimento ao recurso: “a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 135.º-A, n.º 1 do Código do IMI, interpretado no sentido de incluir, no âmbito de aplicação subjetiva do Adicional ao IMI,

entidades que detêm património imobiliário como consequência da inevitável da atividade económica que desenvolvem; b) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 135.º-B do Código do IMI, interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI os «terrenos para construção com fins de «comércio, indústria ou serviço» e «outros».

Por se revelar com interesse para a questão a dirimir no presente processo, passamos a transcrever o seguinte excerto da referida decisão sumária:

“II – Fundamentação

2. O Tribunal Constitucional já apreciou a conformidade com a Lei Fundamental de normas coincidentes com as que integram o objeto do presente recurso, pelo que, nos termos do artigo 78.º-A, n.º 1, da LTC, se justifica proferir decisão sumária, termos em que se passa a decidir:

3. Com efeito, o Plenário deste Tribunal, no Acórdão n.º 299/2019 (disponível, assim como os demais adiante citados, a partir da ligação

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>, analisou diversos aspetos respeitantes à constitucionalidade do AIMI, tendo decidido, no que ora importa, “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».

Pese embora o juízo de não inconstitucionalidade aí alcançado tenha incidido, no plano formal, sobre uma dimensão normativa específica extraída do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, relativa à incidência do imposto sobre «terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou outros», o Tribunal Constitucional apreciou no citado aresto um amplo conjunto de questões a respeito da compatibilidade constitucional do regime do AIMI, entre as quais precisamente aquelas que as ora recorrentes suscitaram, todas no sentido da não inconstitucionalidade”.

Termos em que, ante o exposto, improcede o pedido formulado pela Requerente, sendo de manter a liquidação impugnada na ordem jurídica.

No mesmo sentido, além das decisões arbitrais supra referidas (664/2017, de 26-06-2018 e 676/2017, de 16-07-2018), foram proferidas muitas outras em diversos processos a funcionar

sob a égide do CAAD, que acompanhamos na íntegra, designadamente: 654/2017, de 03-09-2018; 667/2017, de 05-09-2018; 678/2017, de 06-09-2018; 682/2017, de 20-07-2018; 683/2017, de 12-07-2018; 684/2017, de 06-09-2018; 685/2017, de 06-09-2018; 690/2017, de 06-09-2018; 692/2017, de 11-05-2018; 6/2018, de 26-07-2018; 291/2018, de 28-02-2019; 324/2018, de 22-01-2019; 467/2018, de 04-06-2019; e 574/2018, de 17-04-2019.

E ainda nos processos arbitrais n.ºs 668/2017, de 24-04-2018; 669/2017, de 19-09-2018; 675/2017, de 04-05-2018; 677/2017, de 26-06-2018; 679/2017, de 24-06-2018; 681/2017, de 23-05-2018; 686/2017, de 07-05-2018; 691/2017, de 06-08-2018; 693/2017, de 03-09-2018; 694/2017, de 30-06-2018; 696/2017, 23-07-2018; 306/2018, de 28-12-2018; 310/2018, de 10-12-2018; 356/2018, de 11-01-2019; 420/2018, de 15-01-2019; 502/2018, de 29-03-2019; 535/2018, de 17-04-2019; e 559/2018, de 23-04-2019, 109/2019, de 11-06-2019; e 129/2019, de 30-09-2019, quanto à questão dos prédios enquanto substrato da atividade económica das sociedades, e 401/2018, de 22-01-2019; 506/2018, de 29-04-2019; 46/2019, de 08-07-2019; e 87/2019, de 12-07-2019, quanto à questão relacionada com os terrenos para construção com destinação edificatória para comércio, indústria ou serviços.

4.2 - Pedidos prejudicados

Face à solução jurídica do caso, fica prejudicado o pedido de reembolso da importância paga a título de adicional ao IMI e a condenação no pagamento de juros indemnizatórios (artigo 608.º, n.º 2, do CPC).

5 – Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente os pedidos de pronúncia arbitral, por não provados, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira dos mesmos, nos termos peticionados, mantendo na ordem jurídica o ato impugnado (liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis com o n.º 2017..., relativa ao ano de 2017, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-06-2017, no montante de 2 374,10 €); e
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais do processo.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 2 374,10 € (dois mil, trezentos e setenta e quatro euros e dez cêntimos).

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa e CAAD, 25 de novembro de 2019

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.