

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 638/2025-T

Tema: IMI; artigo 112.º-B do CIMI; majoração; terrenos para construção; zonas de pressão urbanística; proporcionalidade; capacidade contributiva

SUMÁRIO

- I. O artigo 112.º do CIMI, relativo às taxas gerais de IMI, exige deliberação municipal para fixar a taxa dentro dos intervalos legais e para aplicar reduções. Essa exigência não se estende ao agravamento do artigo 112.º-B do CIMI, que opera como regime especial e substitutivo do regime normal, aplicando-se automaticamente quando verificados os pressupostos legais, como a localização dos imóveis em zonas de pressão urbanística.**
- II. O agravamento do IMI até 920%, nos termos do artigo 112.º-B do CIMI, é desproporcional e inconstitucional, existindo medidas alternativas menos gravosas, pelo que a intensidade da medida compromete direitos fundamentais, violando os artigos 2.º, 18.º, 103.º e 104.º da CRP e o artigo 1.º do Protocolo à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente), Mariana Vargas e Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 8 de setembro de 2025, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A **A... S.A.** (doravante designada por Requerente), com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na ..., n.º ..., ...-... Setúbal, tendo sido notificada da nota de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) com o n.º 2024..., no montante de € 64.374,24, para a qual concorreram os terrenos para construção sítos na freguesia de ..., concelho e distrito de Setúbal, de que é proprietária, e que *infra* se identificam quanto à sua inscrição matricial, veio, nos termos e para os efeitos nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral coletivo e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) com vista à anulação do antedito ato de liquidação de IMI e, consequentemente, de restituição do imposto pago e, bem assim, do pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 1 de julho de 2025, tendo sido aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 2 de julho de 2025, e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente, com a notificação da AT em 4 de julho de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro. De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessas designações, não manifestaram vontade de as recusar.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 8 de setembro de 2025, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

O Tribunal Arbitral, em 10 de setembro de 2025, determinou a notificação da Requerida para apresentar resposta ao PPA (“Resposta”) e juntar cópia integral do processo administrativo (“PA”).

A Requerida apresentou Resposta em 15 de outubro de 2025 (notificada em 16 de outubro de 2025), onde, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado, e a absolvição de todos os pedidos efetuados pela Requerente. Em 27 de outubro de 2025, a Requerida solicitou a dispensa de junção do PA, com base no facto de a liquidação junta pela Requerente (liquidação de IMI n.º 2024 ... – cfr. Documento 1 junto ao PPA – ser o único documento relevante nos presentes autos, tendo o correspondente pedido sido aceite pelo presente Tribunal Arbitral (cfr. despacho arbitral de 28 de novembro de 2025).

O presente Tribunal Arbitral proferiu despacho arbitral, em 16 de outubro de 2025 (notificado em 17 de outubro de 2025), a dispensar a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, e, bem assim, a determinar (i) a notificação das partes para, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, e para juntarem a versão Word dos respetivos articulados, e (ii) a notificação da Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente no prazo de 10 dias.

Em 29 de outubro de 2025, a Requerente veio juntar dois documentos, tendo o Tribunal Arbitral, em 28 de novembro de 2025, determinado a notificação da Requerida para, querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciar sobre os documentos juntos pela Requerente, concedendo novo prazo, de 20 dias, para as partes apresentarem alegações escritas.

Em 11 de dezembro de 2025, a Requerente juntou a decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 640/2025-T, considerando que a matéria de facto e fundamentação jurídica são transponíveis para os presentes autos.

Em 12 de dezembro de 2025, a Requerida pronuncia-se sobre o requerimento de junção de documentos apresentado pela Requerente em 29 de outubro de 2025, invocando a sua intempestividade e requerendo o desentranhamento dos respetivos documentos.

Em 15 de dezembro de 2025 a Requerente junta os comprovativos de pagamento do IMI subjacente à liquidação n.º 2024..., pelo montante total de € 64.374,24, por apenas àquela data estarem disponíveis e concretizados os referidos pagamentos correspondentes às três prestações do IMI em causa.

Em 17 de dezembro de 2025, a Requerida comunica que não pretende produzir alegações finais escritas, dando por integralmente reproduzido todo o aduzido em sede de Resposta.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

No que concerne ao requerimento de junção de dois novos documentos aos autos, apresentado pela Requerente em data posterior à da submissão do PPA, importa notar que, nos termos do artigo 16.º do RJAT, compete ao Tribunal Arbitral conduzir o processo da forma que considerar mais adequada, assegurando a igualdade das partes e o respeito pelo contraditório.

Sem prejuízo das fundadas dúvidas quanto força probatória dos dois documentos juntos pela Requerente, considerando que, de acordo com o artigo 16.º, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral dispõe de autonomia na condução do processo, justifica-se a manutenção dos documentos juntos aos autos pela Requerente por razões de transparência, integridade do

registo processual e verdade processual, assegurando que toda a tramitação relevante fica documentada, ainda que o conteúdo dos requerimentos não tenha relevância jurídica.

Neste caso concreto, a permanência dos requerimentos no SGP não interfere na apreciação da prova, que é da competência deste Tribunal, declarando-se, desde já, que o seu conteúdo não será objeto de apreciação nem será objeto de qualquer valoração jurídica na decisão final.

O processo não enferma de nulidades. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

Posição da Requerente

Factos relevantes

A Requerente é proprietária e única possuidora dos prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos..., ..., ..., ... e ..., todos da freguesia de ..., concelho e distrito de Setúbal, os quais consubstanciam terrenos para construção, tendo sido notificada da nota de liquidação de IMI com o n.º 2024 ..., no montante de € 64.374,24, referente ao ano de 2024.

De acordo com a notificação do referido ato tributário “[n]a liquidação do IMI foram considerados, quando aplicáveis, os regimes de salvaguarda e/ou de atualização do VPT previstos na lei. O IMI é receita municipal. As taxas são fixadas por deliberação da Assembleia Municipal - art. 112º do CIMI. Foram verificadas as condições de aplicação dos art.s 11º-A e 112º-A do CIMI e nº 1 do art. 46º do EBF”.

A Requerente sustenta a ilegalidade da liquidação acima referida com os argumentos de facto e de direito que, de seguida, se sintetizam:

Violação de lei

- a. No que concerne à aplicação das regras previstas nos artigos 11.º-A e 112.º-A do Código do IMI (“CIMI”) e no artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), a Requerente entende que o seu enquadramento não lhe é aplicável. Por um lado, considera não ter cabimento o regime previsto no artigo 11.º-A do CIMI para “*prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixo rendimentos*”, uma vez que o mesmo parece destinar-se a sujeitos passivos singulares com agregados de família, realidade que não se aplica ao seu caso, já que se trata de uma sociedade comercial e, como tal, não tem descendentes. Por outro, tendo em consideração que a Requerente é uma pessoa coletiva, também entende que não lhe é aplicável o regime previsto no artigo 112.º-A do CIMI para “*prédios de sujeitos passivos com dependentes a cargo*”, ou o regime previsto no artigo 46.º do EBF, o qual tem subjacente prédios destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

Da falta de fundamentação

- b. Os normativos legais fundamentadores da liquidação não são adequados e aptos para legitimar a liquidação ora contestada, motivo pelo qual se verifica a falta de fundamentação substancial da liquidação, vício esse que determina a sua anulação.
- c. A nota de cobrança do imposto e a sua liquidação não evidenciam qualquer fundamentação quanto à majoração/minoração inscrita na nota de liquidação, motivo pelo qual, a Requerente não compreende quais os reais e precisos motivos que levaram a AT a majorar o IMI. Assim sendo, formalmente, o dever de fundamentação não se encontra devidamente cumprido, nem cumprida a sua função exógena, na medida em que não permitiu ao sujeito passivo compreender os motivos utilizados para a decisão materializada na liquidação de IMI.

Da inexistência de deliberação municipal

- d. De acordo com a segunda sessão ordinária da Assembleia Municipal de Setúbal ocorrida a 28 de fevereiro de 2023, foi deliberada a delimitação de três zonas de pressão urbanística do concelho de Setúbal, simultaneamente Áreas de Reabilitação Urbana (“ARU”) – ARU

Setúbal, ARU Setúbal Central e ARU Azeitão –, não havendo deliberação que permita a majoração do IMI para os terrenos para construção nas áreas de pressão urbanística delimitada pela Câmara Municipal de Setúbal.

- e. Do documento referido nos n.ºs 1 e 4 do artigo 2.º-A do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, mormente o n.º 6 do Jornal de Deliberações (boletim municipal) referente ao período entre 16 a 31 de março de 2023, o único que determina a área de pressão urbanística delimitada pelo Município de Setúbal, resulta que ele é omissivo quanto aos terrenos para construção, prevendo apenas agravamentos para prédios em ruínas, devolutos ou degradados, não se extraíndo que o IMI dos terrenos para construção seja passível de ser majorado ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 112.º B do CIMI.
- f. Aquela deliberação apenas existe e é materializada para o IMI de 2023, não existindo qualquer deliberação para o ano de 2024 que legitime a liquidação do IMI em apreço, ou existindo e não tendo sido dada nota de tal deliberação à Requerente, deve igualmente todo o processado ser anulado, por falta de audição prévia quanto à decisão que ofende direitos da Requerente.

Do erro dos pressupostos de facto e de direito – erro de cálculo

- g. De acordo com a liquidação de IMI, e respetiva listagem complementar, ora controvertida, verifica-se que para os terrenos para construção objeto de majoração em sede de IMI é aplicada ao Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) do imóvel à taxa de 0,37%, a que acresce uma majoração de 900%.
- h. Neste sentido, a Requerente sustenta que a AT terá cobrado IMI em excesso no valor de € 1.136,95, tendo em conta que, considerando a taxa e majoração acima referida, o valor de IMI a pagar ascenderia a € 56.847,69, e não a € 57.984,64, de acordo com os cálculos da AT.
- i. Consequentemente, conclui a Requerente que a liquidação em crise enferma de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, mais concretamente, por erro de cálculo da coleta.

Da violação de princípios constitucionais e da inconstitucionalidade da norma

- j. O ato tributário encontra-se ferido de ilegalidade por ofensa de princípios fundamentais do Estado de Direito, designadamente a proibição do excesso, da proporcionalidade, do direito de propriedade, do direito a um processo administrativo justo e, principalmente, do princípio da capacidade contributiva.
- k. Cumulativamente à aparente ausência de deliberação quanto à majoração do IMI para os terrenos para construção e para o ano de 2024, acresce a falta de fundamentação sobre a proposta de ao terreno ser conferida uma aptidão para o uso habitacional.
- l. Ainda que não se conheçam as razões e os fundamentos que alicerçam aquela proposta de atribuição do uso habitacional ao terreno, sempre se dirá que, através da mesma, não serão alcançados os objetivos decorrentes da falta de habitação nas zonas delimitadas de pressão urbanística do concelho de Setúbal, atendendo a que o mercado imobiliário e os custos atuais de construção de habitação nova não permitirão contribuir para suprir, ou mesmo atenuar, a alegada necessidade de habitação.
- m. A qualificação/atribuição ora realizada para o terreno para construção, que determina, *in fine*, uma onerosidade acrescida em sede de IMI, nunca contribuirá para a redução da necessidade de habitação para a qual alegadamente existe carência, atendendo a que o preço de transmissão dos imóveis não se mostrará ajustado aos cidadãos que atualmente carecem de habitação.
- n. No caso da aplicação da verba 28.1 do Imposto do Selo que passou a sujeitar àquele imposto os terrenos “*para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”, o Acórdão n.º 250/2017, datado de 24 de maio de 2017, pronunciou-se no sentido de que a mera titularidade de um terreno que, no futuro, poderá servir de solo a um imóvel de habitação não é suscetível de gerar uma capacidade contributiva análoga àquela de que já dispõem os titulares de prédios urbanos habitacionais, esses sim com a possibilidade de auferir rendimentos desses imóveis, ou com a mera possibilidade de os habitar, sendo inconstitucional a tributação dos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.
- o. O agravamento do IMI previsto no artigo 112.º-B do CIMI não é compatível com os direitos fundamentais e com os princípios do Estado de Direito Democrático consagrados na

- Constituição, pois ele traduz-se num aumento de 920% face ao valor base do imposto, sem que tenha havido qualquer alteração no património da Requerente, designadamente no valor patrimonial ou de mercado do imóvel, nem nos seus recursos ou capacidade contributiva.
- p. Note-se que o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor.
 - q. Neste desiderato, com a integração dos terrenos para construção em zona de pressão urbanística (“ZPU”) não existe alteração do valor patrimonial tributário, nem valorização do património, nem criação de novos direitos ou expectativas para os seus proprietários, pelo que, uma majoração da taxa aplicável em 900% e correspondente aumento da coleta do IMI em 900%, não assentando em novos factos ou pressupostos económicos, viola o princípio da capacidade tributária, decorrente dos artigos 13.º e 103.º da Constituição.
 - r. Estão em condições iguais, por isso devendo contribuir com o mesmo imposto, os contribuintes que têm igual capacidade de pagar, e estarão os contribuintes em diferentes condições, devendo satisfazer diferente imposto, aqueles que têm distinta capacidade de pagar, independentemente dos encargos públicos (dos bens públicos que o Estado decida produzir) ou da utilidade que destes se possa retirar.
 - s. Neste sentido, a majoração do IMI decorrente do artigo 112.º-B do CIMI, não alterando o VPT do imóvel, viola o princípio da capacidade contributiva.
 - t. O artigo 112.º-B do CIMI, que onera o IMI dos terrenos para construção, encontra-se ferido de constitucionalidade também por desrespeito ao princípio da igualdade na medida em que, sem qualquer justificação ou fundamento, discrimina a propriedade dos sujeitos passivos do imposto de forma desproporcionada e sem equidade.
 - u. No mesmo sentido, enferma outrossim aquele normativo legal que, sem fundamento (pelo menos conhecido), realiza uma discriminação da tributação da propriedade e do património.
 - v. Não será o agravamento do IMI determinante para que a Requerente inicie quaisquer obras de construção de imóveis habitacionais e ofereça imóveis para venda a preços mais reduzidos, assim suprimindo as eventuais deficiências de habitação no concelho, quando, à data, esta não pode concluir que essa construção lhe seja rentável e adequada face às necessidades atuais de habitação.

- w. Tal agravamento ofende os direitos de iniciativa e propriedade privada, na medida em que penaliza os proprietários pela posse de terrenos para construção que não tenham capacidade financeira para realizar a construção ou que vislumbrem que essa construção possa não ser a mais adequada e com a viabilidade necessária.
- x. As sociedades comerciais visam o lucro, donde a gestão económica e financeira das pessoas coletivas de direito privado português deverá ser realizada apenas e só pelos órgãos sociais dessas entidades, devendo as instituições públicas absterem-se de intervir, ainda que de forma indireta, nas decisões e na gestão operacional das sociedades.
- y. A majoração do IMI, potencializada e concretizada pelo artigo 112.º-B do CIMI, e que visa que sejam os privados a colmatar as falhas de habitação que o País possui, intromete-se diretamente na vida e na gestão dos privados ofendendo diretamente o seu direito à propriedade e a sua autonomia.
- z. No limite está-se perante um normativo legal que, caso os contribuintes não se substituam ao Estado, garantindo a habitação aos seus cidadãos, “confisca” gradualmente os terrenos através da tributação em sede de IMI.
- aa. Acresce que, a majoração do IMI dos terrenos para construção nas áreas de pressão urbanística, fere igualmente o princípio da proporcionalidade, na medida em que, cumulativamente ao VPT do terreno, que já onera o IMI nos termos gerais, com o fator localização, a tributação decorrente do agravamento do IMI onera novamente a sociedade com um valor superior.
- bb. Isto é, em resultado da localização do terreno e da sua aptidão para construção, é apurado um valor patrimonial tributário que releva para efeitos de tributação de IMI, IMI esse, novamente onerado pela localização em área de pressão urbanística, donde a localização do terreno é onerada duplamente, determinando um imposto superior ao que deveria ser exigido, ferindo assim o princípio da proporcionalidade.
- cc. Com a majoração consumada e materializada nas liquidações de IMI, a Requerente, querendo manter o imóvel na sua esfera jurídica, terá um encargo igual ao próprio VPT do imóvel caso mantenha essa propriedade por um prazo de cerca de 20 anos, findos os quais a Requerente terá efetuado pagamentos acumulados de valor superior ao valor do próprio prédio.

dd. Mostra-se ademais violado o artigo 1.º do Protocolo Adicional n.º 1 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, ao estabelecer-se uma sobrecarga financeira desproporcionada para os proprietários de terrenos para construção situados em zonas de pressão urbanística que não é razoável e é, do ponto de vista sistemático, contraditória com os princípios da justiça e da igualdade que enformam o sistema tributário português.

Dos juros indemnizatórios

ee. Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. *In casu*, não tendo a Requerente em nada contribuído para a emissão da liquidação contestada, a AT é responsável pelo pagamento de juros indemnizatórios calculados entre a data do pagamento da liquidação contestada e a decisão de anulação da liquidação, acrescido de juros de mora, desde essa data, até ao efetivo reembolso.

Posição da Requerida

A AT respondeu por impugnação, sustentando a improcedência do PPA, e a sua absolvição de todos os pedidos, com base nos seguintes argumentos, que, resumidamente, se expõem:

Da falta de fundamentação

- a. Relativamente à fundamentação da liquidação impugnada, a documentação junta pela Requerente evidencia uma sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito identificadores do ato de liquidação de IMI, em observância do n.º 2 do artigo 77.º da LGT, de acordo com qual a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria coletável.
- b. No ato de liquidação impugnado, verifica-se, com clareza, a referência à identificação matricial dos prédios inscritos, o seu valor patrimonial, o ano do imposto, a data de

liquidação, a norma legal aplicada em concreto de IMI, a taxa utilizada para determinar o montante de imposto, e o valor da coleta.

- c. Considerando que a fundamentação deve conter os elementos de direito e de facto que permitam ao sujeito passivo compreender o motivo da liquidação, afigura-se-nos que o ato de liquidação de IMI evidenciado na nota de cobrança junta pela Requerente encontra-se suficientemente fundamentado, uma vez que cumpre na íntegra com as exigências consagradas no artigo 119.º do CIMI, a que acresce a referência expressa ao artigo 112.º do CIMI – que comporta o intervalo de taxas aplicáveis aos diferentes tipos de prédios, e que remete, no seu n.º 16, para o artigo 112.º-B do mesmo Código, pelo que não houve qualquer falta de fundamentação.

Da inexistência de deliberação municipal

- d. Do artigo 112.º-B do CIMI resulta que, se os terrenos para construção estiverem localizados em solo urbano e se o plano municipal de ordenamento de território lhes atribuir aptidão para uso habitacional e se forem qualificados pela sua localização, como estando em ZPU, ficam sujeitos ao agravamento da taxa de IMI até ao décuplo da taxa prevista da alínea c), do n.º 1, do artigo 112.º do CIMI, agravada em cada ano subsequente, em mais 20%.
- e. De acordo com o disposto no artigo 2.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2006, de 8 de agosto, na redação em vigor, considera-se ZPU aquela em que se verifique dificuldade significativa de acesso à habitação, por haver escassez ou desadequação da oferta habitacional face às necessidades existentes ou por essa oferta ser a valores superiores aos suportáveis pela generalidade dos agregados familiares sem que estes entrem em sobrecarga de gastos habitacionais face aos seus rendimentos, dispondo o n.º 3 que a delimitação geográfica da ZPU é da competência da assembleia municipal respetiva, sob proposta da câmara municipal, baseando-se a sua delimitação em concreto no Anexo I do mesmo diploma.
- f. A AT não tem qualquer intervenção na decisão de aplicação da majoração de taxas, prevista no art.º 112.º-B do CIMI, nomeadamente, aos prédios da espécie “*terrenos para construção*” inseridos no solo urbano e cuja qualificação em plano municipal de

- ordenamento do território atribua aptidão para o uso habitacional, sempre que se localizem em zonas de pressão urbanística, como tal definidas em diploma próprio.
- g. A aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 112.º-B, do CIMI depende da delimitação geográfica da zona de pressão urbanística, que é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal.
 - h. O ato de delimitação da ZPU da freguesia aqui em causa foi determinado em 16 de fevereiro de 2023, e, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 2.º-A do acima referido Decreto-Lei, essa delimitação tem a duração de cinco anos (podendo ser alterada ou objeto de prorrogação, com redução ou ampliação da área delimitada, nos termos previstos nos números anteriores), não havendo falta de delimitação da ZPU para efeitos de agravamento da taxa.
 - i. No caso dos autos, tratando-se de terrenos para construção com aptidão habitacional, localizados em zonas de pressão urbanística, identificados nos termos do n.º 16 do artigo 112.º do CIMI, não existem dúvidas que estão preenchidos os requisitos para a sujeição ao agravamento da taxa de IMI até ao décuplo da taxa de IMI fixada pelo Município, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 112.º do CIMI.
 - j. A AT solicitou ao município de Setúbal esclarecimento sobre a aplicação da majoração, inexistindo evidência que a mesma seja removida em relação aos prédios cujo imposto foi impugnado, sendo mantida a taxa agravada para aqueles terrenos para construção localizados em ZPU, nos termos do artigo 112.º-B do CIMI.

Do erro dos pressupostos de facto e de direito – erro de cálculo

- k. A AT clarifica que a listagem complementar anexa ao documento de liquidação do IMI contém um erro de formatação nas tabelas de cálculo, em concreto, nas linhas referentes aos prédios surge a menção de “9,0.%”.
- l. Na realidade, onde consta “9,0.%” deveria constar 920%, sendo que o erro de formatação em causa apenas impediu a correta apresentação da majoração de taxa aplicada.
- m. Contudo, apesar da majoração da taxa ter sofrido, inadvertidamente, uma alteração visual da sua representação, não houve erro de cálculo, ou seja, foi considerada a

majoração de 920%, como resulta do raciocínio percorrido de acordo com o quadro legal, e cujo valor foi inscrito na nota de cobrança enviada à Requerente.

Da violação de princípios constitucionais e da inconstitucionalidade da norma

- n. Não compete à AT pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade das normas, não lhe cabendo – quando não esteja em causa o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. artigo 18.º, n.º 1, da CRP) – recusar a aplicação de preceito legal alegadamente inconstitucional, por estar sujeita ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente (art.º 266.º da CRP e art.º 55.º da LGT).
- o. A AT não acompanha o entendimento da Requerente quanto à inconstitucionalidade do artigo 112.º-B do CIMI, na medida em que a diferente valoração e tributação de um imóvel que se encontre devoluto há mais de um ano, os prédios em ruínas e os terrenos para construção inseridos no solo urbano e cuja qualificação em plano municipal de ordenamento do território atribua aptidão para o uso habitacional, sempre que se localizem em zonas de pressão urbanística, sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, agravar a taxa de imposto daqueles prédios. Neste sentido, não se poderá concluir pela violação dos princípios da proporcionalidade, do direito de propriedade, do direito a um processo administrativo justo e principalmente do princípio da capacidade contributiva.
- p. A nossa Constituição exige que se realize uma articulação e ponderação entre direitos fundamentais reconhecidos e bens ou interesses constitucionalmente protegidos, o que implica que o conteúdo e os limites desses direitos sejam determinados em atenção àqueles bens protegidos, sendo que no caso se está perante um agravamento do imposto relativamente a determinadas características dos prédios, tendo o legislador definido um específico pressuposto económico constitucionalmente válido para ter influência significativa nas decisões económicas dos contribuintes.

Dos juros indemnizatórios

- q. *In casu*, nas liquidações em causa, não ficou demonstrada a existência de qualquer erro imputável aos serviços, nem pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que não assiste à Requerente o direito a juros indemnizatórios, pois a Requerida limitou-se a aplicar a lei em vigor aos factos em apreço.

IV – MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

- a. A Requerente é proprietária dos prédios urbanos, abaixo identificados, os quais correspondem a terrenos para construção, com aptidão para habitação, sitos na freguesia de ..., concelho e distrito de Setúbal:

Município	Freguesia	Natureza	Artigo	Montante
Setúbal	-	Urbano		13.115,19 €
Setúbal	-	Urbano		8.093,42 €
Setúbal	-	Urbano		14.052,24 €
Setúbal	-	Urbano		8.671,55 €
Setúbal	-	Urbano		14.052,24 €

(facto não controvertido).

- b. De acordo com a segunda sessão ordinária da Assembleia Municipal de Setúbal ocorrida a 28 de fevereiro de 2023, foi deliberada a delimitação de três zonas de pressão urbanística do concelho de Setúbal, simultaneamente ARUs, a saber, ARU Setúbal, ARU Setúbal Central e ARU Azeitão, não havendo deliberação específica sobre a majoração do IMI para os terrenos para construção nas áreas de pressão urbanística delimitada pela Câmara Municipal de Setúbal (cfr. Doc. 2 anexo ao PPA).
- c. Relativamente aos prédios mencionados pela Requerente, a coleta do IMI de 2024 ascendeu ao valor de € 57.984,64, correspondendo a diferença para o total do imposto liquidado ao IMI respeitante a outros prédios na esfera do sujeito passivo, o qual não se mostra impugnado nesta ação arbitral (cfr. Doc. 1 anexo ao PPA).
- d. Em 8 de abril de 2025, foi emitida a liquidação de IMI n.º 2024..., no valor total de imposto de € 64.373,24, que deu origem a nota de cobrança da primeira prestação, com

- a identificação do documento n.º 2024..., no valor de € 21.458,04 (cfr. Doc. 1 anexo ao PPA).
- e. Em 2 de julho de 2025, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.
- f. A Requerente procedeu ao pagamento das três prestações de IMI do ano de 2024, subjacentes ao ato de liquidação n.º 2024 ..., no montante total de € 64.373,24 (cfr. carreado para os autos pela Requerente, em 15 de dezembro de 2025, os comprovativos que refletem o estado “pago” das três prestações de IMI).

Factos não provados

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se,

por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

V – MATÉRIA DE DIREITO

Da falta de fundamentação

No presente caso, entende o presente Tribunal Arbitral que, no ato de liquidação impugnado, se verifica com clareza suficiente a referência à identificação matricial dos prédios inscritos, ao seu valor patrimonial, ao ano do imposto, à data de liquidação, à norma legal aplicada em concreto do CIMI, à taxa utilizada para determinar o montante de imposto, e o valor da coleta.

Considerando que a fundamentação deve conter os elementos de direito e de facto que permitam ao sujeito passivo compreender o motivo da liquidação, afigura-se-nos que o ato de liquidação de IMI evidenciado na nota de cobrança junta pela Requerente se encontra suficientemente fundamentado, uma vez que cumpre na íntegra com as exigências consagradas no artigo 119.º do CIMI, a que acresce a referência expressa ao artigo 112.º do CIMI – que comporta o intervalo de taxas aplicáveis aos diferentes tipos de prédios, e que remete, no seu n.º 16, para o artigo 112.º-B do mesmo Código.

Conclui-se, assim, que não houve qualquer falta de fundamentação.

Da aplicação do agravamento e deliberação municipal

Antes de mais, importa averiguar se a aplicação do agravamento do IMI previsto no artigo 112.º-B do CIMI para prédios devolutos ou terrenos para construção localizados em zonas de pressão urbanística (ZPU), depende de deliberação municipal ou resulta diretamente da lei, uma vez delimitada a ZPU.

O n.º 1 do artigo 112.º-B prevê que a taxa aplicável aos prédios devolutos ou terrenos para construção em ZPU é agravada até ao décuplo da taxa prevista no artigo 112.º, com acréscimos

anuais de 20%, até ao limite de vinte vezes a taxa normal. Com efeito, constata-se que esta norma tem natureza imperativa e não remete para qualquer deliberação municipal quanto à aplicação do agravamento base.

A intervenção municipal é exigida apenas para a delimitação da ZPU, nos termos do Decreto-Lei n.º 67/2019, mediante proposta da Câmara e deliberação da Assembleia Municipal, devidamente publicada. Sem esta delimitação, não há base legal para aplicar o regime agravado. Assim, a deliberação municipal é condição para definir a área de aplicação, mas não para aplicar o agravamento previsto na lei.

O n.º 3 do artigo 112.º-B prevê que a Assembleia Municipal pode deliberar aumentar o limite máximo do agravamento em 50% ou 100%, consoante os casos. Esta faculdade é discricionária e depende de deliberação expressa. Contudo, esta competência refere-se apenas ao aumento do teto legal, não à aplicação do agravamento base.

Por outro lado, o artigo 112.º, relativo às taxas gerais de IMI, exige deliberação municipal para fixar a taxa dentro dos intervalos legais e para aplicar reduções. Essa exigência não se estende ao agravamento do artigo 112.º-B, que opera como regime especial e substitutivo do regime normal, aplicando-se automaticamente quando verificados os pressupostos legais.

Face ao exposto, a interpretação sistemática permite concluir que o legislador pretendeu criar um mecanismo automático de penalização para imóveis devolutos ou terrenos inativos em áreas críticas, evitando depender de decisões anuais das assembleias municipais. A exigência de deliberação apenas para aumentar o limite reforça que o agravamento base decorre diretamente da lei.

A *ratio legis* também parece sustentar esta leitura. O objetivo é combater a especulação e promover a disponibilização de terrenos para construção em zonas com grave carência habitacional. Subordinar a aplicação do agravamento a deliberações adicionais criaria entraves à eficácia da medida, contrariando a urgência que justifica a sua criação.

A prática administrativa confirma esta interpretação: a AT aplica o agravamento do artigo 112.º-B com base na delimitação da ZPU comunicada pelo município, sem exigir deliberação específica para cada agravamento. Apenas quando há majoração do limite máximo é necessária comunicação adicional.

Neste sentido, se conclui que (i) uma vez delimitada e publicada a ZPU, a aplicação do agravamento previsto no n.º 1 do artigo 112.º-B resulta diretamente da lei e não depende de deliberação municipal, e (ii) a deliberação é necessária apenas para delimitar a ZPU e, eventualmente, para aumentar o limite máximo do agravamento.

Consequentemente, segue-se o mesmo entendimento constante do Acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 640/2025-T: *“a estrutura normativa e a lógica do regime apontam para uma aplicação automática do agravamento base, visando a eficácia da política pública de combate à especulação e promoção do direito à habitação, sem prejuízo da competência municipal para definir áreas críticas e graduar a intensidade da medida dentro dos limites legais”*.

Da inconstitucionalidade do agravamento de IMI

Coloca-se, porém, uma outra questão sob a análise do presente Tribunal Arbitral, envolvendo um agravamento do IMI, que pode atingir 920% da taxa base, aplicável a prédios devolutos ou terrenos para construção em ZPU. Este regime visa incentivar a rápida disponibilização de terrenos para edificação de novas habitações, especialmente para as classes média e mais desfavorecida, num contexto de crise habitacional reconhecida pelo legislador e constitucionalmente relevante à luz do artigo 65.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

O direito à habitação é um direito fundamental, cuja concretização exige políticas públicas eficazes. Num contexto de escassez de oferta habitacional, agravada pela especulação

imobiliária, justificam-se medidas que motivem atuações favoráveis à construção e ocupação de imóveis. O Estado, portanto, tem um interesse público legítimo e constitucionalmente protegido em adotar instrumentos que promovam esse objetivo.

Porém, a legitimidade do fim não basta para validar qualquer meio. Com efeito, a Constituição impõe limites ao poder tributário, consagrando nos artigos 2.º, 13.º, 18.º, 103.º e 104.º princípios como a proporcionalidade, a igualdade e a tributação segundo a capacidade contributiva e o rendimento real. O artigo 1.º do Protocolo à Convenção Europeia dos Direitos do Homem (“CEDH”) reforça esta exigência, impondo um “justo equilíbrio” entre o interesse geral e a proteção do direito de propriedade.

Neste contexto, importa analisar o agravamento do IMI à luz do princípio da proporcionalidade, na sua tríplice dimensão de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto à adequação, a medida parece apta a motivar os comportamentos visados, pois aumenta significativamente o custo de manter imóveis devolutos, criando um incentivo económico para a sua disponibilização. A relação entre o agravamento e o objetivo é direta: penaliza a inação e favorece a construção. Neste sentido, a norma aparenta cumprir o requisito da adequação.

Porém, a adequação não é absoluta. A intensidade do agravamento, até 920%, aproxima-se de uma sanção e descola-se da função do IMI como imposto sobre propriedade. A medida deixa de ser meramente indutora e assume carácter punitivo, o que levanta dúvidas sobre a sua compatibilidade com a natureza tributária e com os limites constitucionais. Acresce que, afetando a crise da habitação principalmente as classes médias e mais desfavorecidas, o agravamento exponencial do IMI não deixará de ser economicamente repercutido no custo do imóvel junto dos respetivos adquirentes dessas classes, frustrando a intencionalidade da medida e pondo em causa a sua adequação.

Quanto à necessidade, importa considerar se existem meios alternativos menos restritivos que possam alcançar o mesmo fim. O legislador poderia recorrer a políticas de incentivo à

construção, programas de arrendamento acessível, ou majorações graduais do IMI, evitando aumentos abruptos. A ausência de mecanismos de transição ou escalonamento indica que a solução adotada não é a menos gravosa possível. Na verdade, a criação de benefícios fiscais para quem prontamente disponibilizasse terrenos para a construção de habitação poderia revelar-se mais adequada e menos gravosa.

Neste contexto, importa referir que o nosso Tribunal Constitucional teve já ocasião de se pronunciar que *“em matéria tributária, não cabe ao Tribunal Constitucional, em linha de princípio, controlar as opções do legislador ou da Administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o quantum dos tributos, quer se trate de impostos, de taxas ou de contribuições especiais”* (Acórdão n.º 640/1995). O mesmo Tribunal, no Acórdão n.º 140/1996, sublinha o entendimento segundo o qual *“as opções feitas pelo legislador (ou pela Administração) na fixação do montante das taxas são, em princípio, insindicáveis por este Tribunal, que, quando muito, poderá cassar as decisões legislativas (ou regulamentares), se, entre o montante do tributo e o custo do bem ou serviço prestado, houver uma desproporção intolerável - se a taxa for de montante manifestamente excessivo”*.

Por seu lado, o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (“TEDH”), no caso *Gáll v. Hungary* (resultante do Requerimento n.º 49470/11), reconheceu que a avaliação da proporcionalidade da tributação exige uma análise subjetiva do impacto que determinado imposto tem na situação concreta do contribuinte, advogando um *“justo equilíbrio”* entre a prossecução do interesse público e o gozo dos direitos fundamentais, que não imponha restrições ou encargos desproporcionais que atinjam a essência do direito de propriedade. No caso *N.K.M. vs. Hungary* (resultante do Requerimento n.º 66529/11), o TEDH avaliou a desproporção do tributo por comparação da taxa praticada com a da generalidade dos demais impostos. Ainda assim, o TEDH reconhece aos Estados considerável margem de apreciação nesta matéria, remetendo para os respetivos processos políticos e jurídicos internos.

Considerando que a tributação é um instrumento essencial para a realização das políticas públicas e para a manutenção do Estado de Direito Democrático e Social, entende este Tribunal

Arbitral que a fiscalização concreta da constitucionalidade das normas fiscais, nos termos do artigo 280.º da CRP, não deve descurar uma interpretação da norma tributária em conformidade com a Constituição, preservando a vontade do legislador e garantindo a estabilidade do sistema fiscal. De facto, os tribunais têm o dever de verificar se a medida tributária respeita os princípios constitucionais, especialmente o da proporcionalidade (cfr. artigo 18.º, n.º 2 da CRP), que exige adequação, necessidade e equilíbrio entre os fins buscados e os meios empregados.

Neste sentido, quando a norma impõe encargo excessivo ou desproporcional aos contribuintes, comprometendo direitos fundamentais e a tributação em função da capacidade contributiva, o controlo judicial torna-se indispensável para preservar a justiça fiscal e a supremacia da Constituição. Nisso se consubstancia o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Conforme entendimento do Tribunal Arbitral no já referido Acórdão proferido no processo n.º 640/2025-T:

“[a] proporcionalidade em sentido estrito exige ponderar o benefício público face ao sacrifício imposto. O agravamento extremo do IMI pode comprometer a viabilidade económica do proprietário, aproximando-se de um efeito confiscatório, atingindo o núcleo essencial dos direitos fundamental de propriedade e iniciativa económica privada. Embora o interesse público seja elevado — garantir habitação para as classes média e desfavorecida —, o custo imposto ao contribuinte é desmedido, sobretudo quando não há alteração na sua capacidade contributiva ou no valor patrimonial do bem.

A medida também afeta a confiança legítima e a segurança jurídica, princípios estruturantes do Estado de direito. A imposição abrupta de um encargo fiscal desta dimensão, sem mecanismos de transição, compromete a previsibilidade das relações jurídicas e a estabilidade das expectativas, violando o artigo 2.º da CRP e a correspondente jurisprudência do Tribunal Constitucional.

Do ponto de vista da análise económica do direito, um agravamento intenso de um imposto com efeitos apenas prospetivos pode ser mais lesivo das expectativas dos agentes económicos

do que a criação de um imposto retroativo de baixa intensidade, porque a racionalidade das decisões de investimento e consumo depende da previsibilidade das condições futuras. Uma medida desse tipo pode conduzir a vendas forçadas ou à realização de operações destituídas de qualquer racionalidade estritamente económica”.

Com efeito, o argumento de que a crise habitacional exige soluções urgentes não elimina a necessidade de respeitar os limites constitucionais: *“A urgência não legitima restrições desproporcionais que atinjam a essência do direito de propriedade. O legislador dispõe de ampla margem de conformação, mas essa margem não é ilimitada: ela deve ser exercida dentro dos parâmetros da proporcionalidade e da capacidade contributiva”* (cfr. Acórdão do Tribunal Arbitral proferido no Processo 640/2025-T).

Em resumo, embora o agravamento do IMI seja adequado para induzir comportamentos, não se mostra adequado, necessário ou proporcional em sentido estrito. Existem alternativas mais adequadas e menos gravosas e a intensidade da medida compromete direitos fundamentais, violando os artigos 2.º, 18.º, 103.º e 104.º da CRP e o artigo 1.º do Protocolo à CEDH. O interesse público na promoção do direito à habitação é indiscutível, mas deve ser concretizado por meios que respeitem os limites constitucionais e convencionais. A política fiscal pode ser um instrumento legítimo de política pública, mas não pode degenerar em confisco indireto ou sanção desmedida.

Conclui-se, portanto, que o agravamento do IMI até 920%, nos termos do artigo 112.º-B do CIMI, é desproporcionado e inconstitucional, decidindo-se pela sua desaplicação no caso concreto por não se estar perante uma solução equilibrada que concilie o direito à habitação com a proteção do direito de propriedade e o respeito devido aos princípios fundamentais do direito fiscal constitucional e legalmente consagrados.

Do direito aos juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT,

que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

O erro que afeta parte da liquidação é imputável à Requerida.

Consequentemente, considerando que a Requerente fez prova do pagamento total da liquidação de IMI ora controvertida, conclui-se que a mesma tem direito a juros indemnizatórios sobre a parte impugnada – e que se julga procedente –, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outras que alterem a taxa legal) e, desde a data do pagamento até ao integral reembolso à Requerente.

DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a. Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IMI com o n.º 2024..., referente ao ano de 2024, no segmento que resultou da aplicação da majoração da taxa de IMI em 920%, prevista no artigo 112.º-B do CIMI, norma que foi desaplicada por este Tribunal por violar os princípios constitucionais constantes artigos 2.º, 18.º, 103.º e 104.º da CRP, com as consequências legais, nomeadamente de reformulação da referida liquidação, cujo valor terá de ser apurado pela AT em execução da presente decisão;**
- b. Julgar procedentes os pedidos dependentes (e consequentes) da anulação da liquidação de IMI em apreço, designadamente, o pedido de restituição do imposto indevidamente pago, e o pedido relativos aos juros indemnizatórios.**

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **64.374,24**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.448,00**, de acordo com a Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, em face do decaimento, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e n.º 5 do artigo 4.º do citado Regulamento.

Notifiquem-se as Partes e o Ministério Público, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da CRP, 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional e 25.º, n.º 1, do RJAT, em face do decidido sobre a questão relativa à inconstitucionalidade do artigo 112.º-B do CIMI, na parte em que prevê um agravamento da tributação em 920%.

CAAD, 2 de março de 2026

Os árbitros

(Rita Correia da Cunha - Presidente)

(Mariana Vargas - Vogal)

(Ana Luísa Ferreira Cabral Basto - Vogal e Relatora)