

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 692/2017-T**

**Tema: AIMI – Terrenos para construção.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

**A... – SOCIEDADE GESTORA DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA** (doravante designada de “Requerente”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na ... n.º ..., ..., ...-..., em Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação do **B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com o número de identificação fiscal ..., apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2017..., emitido pela AT, relativo ao ano 2017, no valor de €41.587,28.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 29 de Dezembro de 2017 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 6 de Março de 2018.

A AT respondeu defendendo a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em face do teor da matéria contida nos autos.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a entidade gestora do fundo de investimento imobiliário A..., detendo no âmbito da sua actividade vários imóveis;
- b) A 10 de Agosto de 2017, o Fundo foi notificado do acto de liquidação de AIMI n.º 2017..., no valor de €41.587,28;
- c) A 29 de Setembro de 2017, o Fundo procedeu ao pagamento do acto de liquidação acima identificado.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

#### **A – DA POSIÇÃO DAS PARTES**

A Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

- 1.** O acto de liquidação de AIMI objecto dos autos padece de vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, deve a mesma ser anulada com todos os efeitos legais;
- 2.** De acordo com a informação divulgada pelo Governo, a criação do AIMI visou exigir um maior esforço fiscal dos contribuintes que, alegadamente, revelem índices de riqueza mais elevados, configurando-se, assim, como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana;
- 3.** Assumindo um carácter progressivo, o AIMI incide sobre a riqueza materializada no direito de propriedade, de usufruto ou de superfície sobre “determinados” prédios urbanos, sítos em território português;
- 4.** Não obstante se assuma como um verdadeiro imposto, a regulamentação do AIMI foi incluída numa secção específica aditada ao Código do IMI;
- 5.** O legislador optou por excluir da incidência objectiva deste Adicional “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”, conforme disposto no n.º 2 daquele mesmo artigo;

6. Nos termos da redacção das disposições normativas em análise, resulta, por exclusão, que apenas se subsumem às regras de tributação deste Adicional, os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI;
7. Segundo o Relatório do Ministério Público sobre a proposta do Orçamento do Estado para 2017 – “Relatório OE2017”, o AIMI “introduz na tributação do património imobiliário um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados”.
8. No mesmo sentido, o Parecer da Comissão Parlamentar de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa de 31 de Outubro de 2016, pronunciou-se sobre a criação deste adicional, afirmando, igualmente, que a supra referida exclusão visava “evitar o impacto deste imposto na atividade económica”;
9. Através da “Proposta de alteração à Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.ª “Orçamento do Estado para 2017” de 18 de Novembro de 2016, aprovada em Plenário da Assembleia da República, o n.º 2 do novo artigo 135.º-B do Código do IMI passaria a ter a redacção legal actualmente em vigor – i.e. “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”;
10. Na Exposição de Motivos daquela proposta de alteração, referiu expressamente o Grupo Parlamentar do PS que as alterações ao Adicional do IMI decorrentes do debate público desde a apresentação da proposta, visaram assegurar a “ausência de impacto na atividade económica, maior progressividade do imposto e o reforço da tributação dos patrimónios imobiliários detidos por entidades residentes em paraísos fiscais”, revelando-se, assim, a intenção expressa de o AIMI representar um efectivo imposto sobre a fortuna imobiliária.
11. Nestes termos, resulta evidente que a ratio legis que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva, 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 actividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social;

12. Na linha do quanto ficou exposto, não pode a Requerente aceitar – ou compreender – que a AT, através do acto de liquidação ora controvertido, tenha feito incidir este novo AIMI sobre o património detido pelo Fundo de Investimento Imobiliário aqui representado;
13. De acordo com o Regulamento de Gestão do Fundo aqui representado, o Fundo “destina-se a promover e desenvolver projectos imobiliários em terrenos de sua propriedade e de clara aptidão para o efeito”, sendo que, “o valor dos imóveis não pode representar menos de 80% (oitenta por cento) do activo total do Fundo”;
14. Atento o quanto foi expandido e demonstrado *supra*, parece não se afigurar compatível com a *ratio legis* e com as circunstâncias históricas que presidiram à criação do AIMI: i) a tributação do património imobiliário detido por entidades cuja actividade económica implica (necessariamente) a detenção de imóveis; e ii) a tributação de “terrenos para construção” cuja potencial utilização coincida com fins “comerciais, industriais ou serviços” ou “outros”;
15. Nos termos das regras constantes do Regime dos OIC e dos Regulamentos de Gestão dos fundos, a actividade dos fundos está limitada a operações relacionadas com bens imóveis, a saber: a “aquisição de imóveis para arrendamento ou destinados a outras formas de exploração onerosa”, a “aquisição de imóveis para revenda”, a “aquisição de outros direitos sobre imóveis (...)”, tendo em vista a respectiva exploração económica”, a “realização de obras de melhoramento, ampliação e de requalificação de imóveis” ou o desenvolvimento de “projetos de construção e de reabilitação de imóveis”- cf. n.ºs 1 e 2 do artigo 210.º do Regime dos OIC, acima transcritos;
16. Tais imóveis são, assim, os verdadeiros elementos do processo produtivo dos fundos, seja enquanto bens de arrendamento, seja enquanto verdadeiros inventários destinados a transformação futura, destinando-se exclusivamente à prossecução da actividade dos mesmos e nunca podendo ser comparados com elementos demonstrativos de riqueza destes fundos;
17. Neste âmbito, tais imóveis estão contabilizados, no Balancete dos fundos, na respectiva Classe 3 – Activo Imobilizado, aqui se incluindo, de acordo com as limitações decorrentes do Plano de Contas dos Fundos de Investimento Imobiliário,

- todos os imóveis em causa, quer os que são detidos para venda, quer os que são detidos para rentabilização através do arrendamento ou outra via;
- 18.** O AIMI – conforme previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI – não poderá jamais incidir sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário no âmbito da sua actividade, conquanto não se encontram verificados os princípios subjacentes à tributação aqui em análise;
  - 19.** De facto, tributar estes imóveis significaria tributar directamente uma “actividade económica”.
  - 20.** A título subsidiário, e sem prejuízo do quanto foi expandido e demonstrado supra, caso fosse de aceitar a aplicação do regime do AIMI ao Fundo aqui representado pela Requerente, e aos imóveis detidos pelo mesmo – o que não se aceita – o acto de liquidação impugnado tributa imóveis que não se encontram abrangidos pelo âmbito de incidência objectiva das normas em análise;
  - 21.** De facto, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, “são excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como ‘comerciais, industriais ou para serviços’ e ‘outros’ (...)”;
  - 22.** Deste modo, e nos termos já expandidos supra, deverá entender-se que foi intenção do legislador incluir no âmbito de aplicação objectiva do AIMI os prédios urbanos classificados como “habitacionais” ou como “terrenos para construção” – vide, artigo 6.º do Código do IMI;
  - 23.** Com efeito, tendo sido clara a intenção do legislador em excluir, através do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, a aplicação do AIMI a prédios afectos a actividades económicas, deverá entender-se necessariamente que os “terrenos para construção” afectos àquelas actividades estão igualmente incluídos nessa regra de exclusão;
  - 24.** Assim, a metodologia de tributação adoptada pela AT, no sentido de incluir no valor tributável para efeitos de AIMI, os sujeitos passivos detentores de “terrenos para construção” com as finalidades identificadas pelo n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, configura um tratamento discriminatório que atenta, sem mais, contra o 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”);
25. No limite, e pretendendo demonstrar como esta metodologia de tributação pode conduzir a situações inaceitáveis – violadoras de todos os princípios subjacentes à tributação –, vejamos o seguinte exemplo: deverá incidir AIMI sobre um “terreno para construção” que se destina à construção de um hotel, mas não deverá incidir AIMI sobre o hotel já edificado.
26. A título subsidiário, e sem prejuízo do quanto foi expandido supra, entende a Requerente que o regime de tributação em AIMI é contrário ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e, em paralelo, contrário ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma;
27. Em matéria de igualdade fiscal, a capacidade contributiva assume-se assim como um elemento essencial a ponderar, porquanto a efectiva igualdade de tratamento fiscal dos contribuintes dependerá da existência de uma tributação idêntica para capacidades contributivas idênticas;
28. Este princípio da capacidade contributiva assenta assim, directamente, no princípio material da igualdade, constitucionalmente consagrado, tendo apoio nas restantes normas fiscais da CRP e na legislação tributária;
29. O princípio da igualdade surge no contexto da legislação tributária, desde logo, no artigo 5.º da LGT que determina expressamente que *“a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”*, sendo que *“a tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”*;
30. Em matéria de tributação do património, a CRP prevê uma regra essencial: “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” – Cfr. artigo 104.º, n.º 3 da CRP;
31. Deste modo, “a capacidade contributiva não significa só um pressuposto, mas também uma medida. Assente que todos devem contribuir se tiverem capacidade

- contributiva, deve ir-se mais longe: contribuirão na medida da sua capacidade contributiva” – vide, Diogo Leite de Campos, Direito Tributário, Almedina, 2003, pág. 125.
- 32.** No que concerne à tributação de “terrenos para construção”, deverá entender-se que todos os “terrenos para construção” afectos a actividades económicas também se encontram, necessariamente, excluídos desta tributação, i.e. todos os “terrenos para construção” que tenham uma (potencial) afectação a comércio, indústria, serviços ou outros;
- 33.** Assim, resulta demonstrado que, o regime legal do AIMI, em concreto o respectivo artigo 135.º-B do Código do IMI – quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros – é manifestamente contrário ao princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado;
- 34.** Na análise da conformidade do regime legal do AIMI com a Constituição da República Portuguesa deve ainda ser atendida a natureza dos sujeitos passivos onerados com a tributação resultante do mesmo, em concreto o facto de serem abrangidas por este adicional entidades que exercem, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra, venda, construção e arrendamento de imóveis.
- 35.** Na aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por aquelas entidades – como o Fundo de investimento imobiliário aqui representado pela Requerente – não se encontra verificado o pressuposto de tributação essencial, i.e. o pressuposto de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza;
- 36.** Assim, a aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por entidades dedicadas à exploração imobiliária (aqui compreendendo a compra, a venda, a construção, a promoção e o arrendamento), só poderia decorrer da ideia de que aqueles imóveis, factores produtivos destas sociedades e meios para o exercício da sua actividade económica, configuram um indício de acrescida capacidade contributiva – o que não pode ser aceite;

37. Por tudo o que ficou exposto, também desta perspectiva, o regime legal do AIMI materializa uma discriminação negativa injustificada das sociedades (ou figuras equiparadas) que detêm bens imóveis enquanto factores produtivos ou meios para o exercício da sua actividade, verificando-se assim a inconstitucionalidade material desta norma, por ofensa do princípio constitucional da igualdade;
38. Atento tudo o que ficou acima expandido, resulta demonstrado o regime legal do AIMI, em concreto o respectivo artigo 135.º-A do Código do IMI – quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação subjectivo do AIMI entidades que desenvolvem uma actividade imobiliária –, promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma;
39. O Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional, de 24 de Maio de 2017, proferido no processo n.º 156/20 debruçou-se, em concreto, sobre a questão de saber se o alargamento da incidência da verba 28.1 da TGIS a “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, violava o princípio constitucional da igualdade, e teceu igualmente importantes observações sobre a génese e estrutura desta tributação especial, tendo concluído que “o respeito pelo princípio da igualdade tributária não se basta com um teste básico de racionalidade, que identifique abstractamente uma qualquer causa que, à luz de objectivos de política fiscal, seja apta a justificar uma maior sobrecarga de alguns contribuintes em detrimento de outros”;
40. O Tribunal Constitucional é inequívoco ao afirmar que “*ao reunir na mesma verba a tributação de casas de luxo e de terrenos para construção, no pressuposto de que ambos se subsumem genericamente à categoria de bens imóveis de elevado valor patrimonial tributário, a norma cuja validade se discute confundiu manifestações de riqueza com factores de produção dessa mesma riqueza*”;
41. Nesta senda, concretizou o Tribunal Constitucional que a tributação dos terrenos para construção “*se repercute mais sobre a actividade económica desenvolvida pelo seu proprietário do que sobre o valor do bem em si mesmo. Com a agravante*”;

*de que a respectiva carga fiscal, se não inviabilizar em definitivo aquela atividade, acabará por ser suportada pelo consumidor final dos produtos imobiliários que dela resultar, de cuja capacidade contributiva nada podemos presumir sem conhecer a respetiva tipologia edificatória e valor”;*

- 42.** Deste modo, nos termos da conclusão fundamentada do Tribunal Constitucional, a tributação, em Imposto do Selo, dos “terrenos para construção” “ é violador do princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, quer porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuintes com e sem a força contributiva necessária para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam “o princípio da equidade social na austeridade”;
- 43.** Resulta demonstrado que a aplicação do AIMI aos “terrenos para construção” de entidades que promovam actividades económicas – *in casu*, os Fundos – promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em clara violação do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP;
- 44.** Sendo o presente pedido procedente, a Requerente requer, igualmente, que sejam pagos os respectivos juros indemnizatórios pelo retardamento no recebimento dos reembolsos solicitados, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

Por sua vez, a Requerida alega:

- 1.** O acto de liquidação *sub judice* tem fundamento no artigo 135.º-B do Código do IMI, segundo o qual “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.”;

2. O AIMI incide sobre os prédios classificados como habitacionais e como terrenos para construção — independentemente da sua afectação potencial (atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6.º do Código do IMI) — na medida em que os mesmos não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência;
3. O regime previsto permite a dedução do AIMI à colecta de IRC, sendo esta dedução limitada à fracção correspondente aos rendimentos gerados por imóveis e sujeitos a IRC, no âmbito da actividade de arrendamento ou hospedagem, podendo, em alternativa, o encargo com o pagamento do AIMI ser considerado como gasto fiscalmente aceite para efeitos de determinação do lucro tributável (Cfr. artigo 135.º-J do Código do IMI);
4. Atento o exposto, pode pois afirmar-se que, no que concerne ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas colectivas e estruturas equiparadas (n.º 2 do art.º 135.º-A do CIMI) o imposto assume a natureza de imposto real, na medida em que a modelação do quantitativo a pagar abstrai da dimensão económica das entidades, designadamente a qualificação como pequena, média ou grande empresa, bem como não atinge a totalidade do património líquido das entidades;
5. Deste modo, não tem razão a Requerente quando qualifica o AIMI “como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana”, pois, por uma questão de rigor conceptual importa dizer que não se está perante um imposto pessoal, na linha da construção da doutrina (cf., Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina 2011, pág. 193): *“Dizem-se impostos pessoais os que ponderam a condição social do contribuinte (...) A distinção entre impostos pessoais e impostos reais prende-se, portanto, com a sua estrutura interna e com a respectiva adequação à força económica do contribuinte, à composição do seu agregado familiar e às despesas essenciais que este está obrigado a fazer e que diminuem a sua capacidade de pagar o imposto.”*

6. Em suma, como explicita José Maria Pires: “*Assim, relativamente a pessoas colectivas, 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.*” (cf. JOSÉ MARIA PIRES, O Adicional ao IMI e a tributação pessoal do património, Almedina, 2017, p.42);
7. Quanto à *ratio legis* presente no artigo 135.º-B do Código do IMI, o legislador afastou da incidência os prédios urbanos classificados como “industriais, comerciais ou de serviços” e “outros” mas, optou expressamente por manter outros prédios que também integram o activo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada;
8. Acresce referir que o carácter progressivo do AIMI, evidenciado pela Requerente, apenas tem manifestação no âmbito dos sujeitos passivos - pessoas singulares e não quando os sujeitos passivos sejam pessoas colectivas ou estruturas jurídicas equiparadas, como é o caso do Fundo de Investimento Imobiliário representado pela Requerente, por conseguinte, ao salientar-se que se trata de um “*efectivo imposto sobre a fortuna imobiliária*” é necessário reconduzir esta expressão à sua real dimensão económica, tanto mais que o conceito de “fortuna” se revela adequado quando se reporta a pessoas singulares e não a pessoas colectivas ou a fundos de investimento.
9. Contrariamente ao pugnado pela Requerente não é a AT quem exclui da ou inclui na tributação em AIMI determinados prédios, nomeadamente os prédios urbanos afectos a determinadas actividades, mas sim, porque é o que resulta do artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, não são tributados os prédios urbanos classificados como industriais, comerciais ou para serviços e outros;
10. Ou seja, não foi legalmente garantido em todos os casos que “*os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI*”, ao contrário do que é dito pela Requerente.

11. Pelo que, tendo as liquidações impugnadas sido efectuadas em conformidade com o disposto na lei (facto que, como se viu, a própria Requerente chega expressamente a reconhecer, cf. mormente artigo 16.º do ppa), não se antevê, então, onde possa residir o erro de facto e de direito que é imputado à AT;
12. Tentando-se assinalar a teleologia do AIMI, interpreta-se que este visa, primeiramente, atingir uma parcela do património dos sujeitos passivos do imposto, incidindo sobre os bens imóveis constitutivos de um património, reconhecível juridicamente como capital de uma determinada entidade (singular ou colectiva), independentemente de estar afecto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos;
13. Porém, o legislador optou no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI por uma delimitação negativa da incidência, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afectação, podem ser economicamente reconhecidos como factores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais factores de produção, produzem novas utilidades – bens económicos que satisfazem necessidades;
14. Para o efeito, recorreu a um critério que convoca a estrutura de tipologias de prédio urbano previstas no artigo 6.º do Código do IMI e que opera através da subtracção ao AIMI dos prédios urbanos que, fruto do licenciamento de utilização declarado pelos municípios ou, na sua falta, do respectivo destino normal, são reconduzidos às tipologias das alíneas b) e d) do n.º 1 daquele preceito;
15. A diferente valoração e tributação de um imóvel com afectação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa, a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais;
16. Em causa está apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva, pelo que, contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, não pode a *ratio legis* da exclusão de tributação prevista no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI ter o alcance por si pretendido – isto é, abranger

igualmente os prédios urbanos classificados como habitacionais e terrenos para construção, aí não mencionados, quando constituíssem bens objecto da actividade económica dos sujeitos passivos, uma vez que o critério escolhido pelo legislador – a classificação dos prédios urbanos como industriais, comerciais ou para serviços e outros – o foi exactamente em detrimento de outros que apelassem a verificações casuística sobre o destino efectivo dado aos prédios;

17. Aliás, a delimitação negativa de incidência foi consagrada na incidência objectiva e não, na incidência subjectiva, donde resulta que é mais consentânea com a letra e com o espírito da lei presente no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, a conclusão de que a *ratio legis* que esteve na génese de exclusão da incidência objectiva, aí consagrada, se orientou pelo objectivo de afastar da sujeição ao imposto, sobretudo, os imóveis que dão suporte ao desenvolvimento de actividades económicas, ou seja, que são detidos para utilização ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos, não cuidando assim, de, com carácter geral, “*não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas actividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social.*”;
18. Diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, é que desempenham uma função instrumental às actividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos;
19. A circunstância de um dado bem valer, como “*fator de produção de riqueza*” não é suficiente para contrariar a constatação de que o correspondente titular detém um imóvel apenas acessível a detentor de peculiar riqueza e, assim, capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamental;
20. Justamente, no campo da tributação patrimonial, e como *infra* melhor se explicita a propósito da questão da inconstitucionalidade, 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 (SOUSA FRANCO, Finanças públicas e direito financeiro, vol. II, 4- ed., p. 181;

21. O legislador, ao alargar o âmbito de incidência a entidades cujo objecto social coincide com o exercício de actividades económicas, demonstrou que não era sua intenção deixar fora do alcance do AIMI todos os imóveis cuja titularidade pertence a tais entidades, sob pena de criar um incentivo fiscal à transferência dos imóveis por parte de pessoas singulares, tendo como destino, nomeadamente Fundos de Investimento Imobiliário Fechados;
22. Não se detecta, pois, qualquer ilegalidade na sujeição ao AIMI dos prédios urbanos detidos por fundos de investimento imobiliário fechados, como aquele cuja gestão é assegurada pela Requerente;
23. Desta forma, na data da tributação em AIMI dos terrenos para construção, só cabe atender à própria realidade do terreno, tal como o mesmo é legalmente caracterizado, e tendo em conta o VPT constante da matriz, não uma edificação futura, com a conseqüente espécie de prédio urbano que venha a surgir subsequentemente, incluindo as fracções autónomas ou andares susceptíveis de utilização independente que eventualmente venham a existir, as quais, verdadeiramente, *são meras abstracções virtuais de situações não constituídas nem jurídica, nem factualmente*;
24. Quanto à alegada violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, não só, como é uniformemente reconhecido pela jurisprudência, não pode a AT desaplicar normas legais com fundamento em inconstitucionalidade, como, de resto, também não ocorre o vício de inconstitucionalidade alegado pela Requerente;
25. Nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a Administração está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, sendo tal princípio concretizado a nível infraconstitucional no n.º 1 do artigo 3.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que por sua vez determina que: “*Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respectivos fins*”.
26. Pelo que, e em suma, a AT não podia/pode recusar a aplicação de uma norma ou deixar de cumprir a lei invocando ou questionando a sua (in)constitucionalidade,

pois está sujeita ao princípio da legalidade, conforme estatuído nos artigos 266.º n.º 2 da CRP, 3.º n.º 1 do CPA e 55.º da LGT;

27. *Por cautela e dever de patrocínio, sempre se dirá ainda que inexistente violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva;*
28. Porém, no que respeita ao n.º 3 do artigo 104.º da CRP, previne a doutrina que o princípio da igualdade, no que concerne ao património, tem que ser interpretado com restrição, no sentido de que não envolve um particular e autónomo conteúdo jurídico do princípio da igualdade no âmbito da tributação sobre o património;
29. De acordo com o Tribunal Constitucional: (no acórdão n.º 197/2013, de 9 de Abril) *“...o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária. Isto porque se o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, a capacidade contributiva é o tertium comparationis - leia-se, o critério - que há-de servir de base à comparação. Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva opera tanto como condição ou pressuposto quanto como critério ou parâmetro da tributação (...). Opera como pressuposto ou condição visto que impede que a tributação atinja uma riqueza ou um rendimento que não existe; vale como critério ou parâmetro porque determina que a exação do património dos contribuintes se faça de acordo com a sua "capacidade de gastar" (ability to pay). Ou seja, contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical)”*;
30. Neste sentido o princípio da igualdade concretiza-se e possui, assim, diversas dimensões, como sejam (i) a proibição do arbítrio, (ii) a proibição da discriminação e (iii) a obrigação de diferenciação;
31. A este propósito, pronunciou-se o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 563/96, de 16 de Maio, nos seguintes termos:
- “O princípio da igualdade do cidadão perante a lei é acolhido pelo artigo 13.º da CR que, no seu n.º 1, dispõe, genericamente, terem todos os cidadãos a mesma dignidade social, sendo iguais perante a lei, especificando o n.º 2, por sua vez, que "ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer*

*direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social".*

[...]

*Muito trabalhado, jurisprudencial e doutrinariamente, o princípio postula que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais (proibindo, inversamente, o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual das situações desiguais) - cfr., entre tantos outros, e além do já citado acórdão n.º 186/90, os acórdãos n.ºs. 39/88, 187/90, 188/90, 330/93, 381/93, 516/93 e 335/94, publicados no referido jornal oficial, I Série, de 3 de Março de 1988, e II Série, de 12 de Setembro de 1990, 30 de Julho de 1993, 6 de Outubro do mesmo ano, e 19 de Janeiro e 30 de Agosto de 1994, respectivamente.*

*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. Ponto é que haja fundamento material suficiente que neutralize o arbítrio e afaste a discriminação infundada (o que importa é que não se discrimine para discriminar, diz-nos J.C. Vieira de Andrade - Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra, 1987, pág. 299).*

*Perfila-se, deste modo, o princípio da igualdade como "princípio negativo de controlo" ao limite externo de conformação da iniciativa do legislador – cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. cit., pág. 127 e, por exemplo, os acórdãos n.ºs. 157/88, publicado no Diário da República, I Série, de 26 de Julho de 1988, e os já citados n.ºs. 330/93 e 335/94 – sem que lhe retire, no entanto, a plasticidade necessária para, em confronto com dois (ou mais) grupos de destinatários da norma, avaliar diferenças justificativas de tratamento jurídico diverso, na comparação das concretas situações fácticas e jurídicas postadas face a um*

*determinado referencial ("tertium comparationis"). A diferença pode, na verdade, justificar o tratamento desigual, eliminando o arbítrio (cfr., a este propósito, 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)."*

- 32.** Neste mesmo sentido, entendeu o Tribunal Constitucional mais recentemente que: *"só podem ser censuradas, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que dela resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem"*, bem como que *"[e]ste princípio, na sua dimensão de proibição do arbítrio, constitui um critério essencialmente negativo (...) que, não eliminando a "liberdade de conformação legislativa" - entendida como a liberdade que ao legislador pertence de "definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente" -, comete aos tribunais não a faculdade de se substituírem ao legislador, "ponderando a situação como se estivessem no lugar dele e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução razoável, justa e oportuna (do que seria a solução ideal do caso)", mas sim a de "afastar aquelas soluções legais de todo o ponto insuscetíveis de se credenciarem racionalmente"* *in* Acórdão Do Tribunal Constitucional n.º 187/2013 de 5 de Abril;
- 33.** Quer isto dizer que não é sindicável a bondade da medida legislativa e o seu alcance, cingindo-se a sua apreciação à vertente da sua conformação com o texto constitucional e os princípios aí consagrados (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 528/2012, de 7 de Novembro);
- 34.** À luz do que ficou exposto, impõe-se determinar se as escolhas subjacentes à delimitação da incidência objectiva do AIMI, efectuadas dentro da margem de *"liberdade de conformação legislativa"*, constituem uma lesão do princípio da igualdade, pelo facto de sujeitos passivos com igual capacidade contributiva poderem ser desigualmente afectados pelo imposto em razão do diferente peso que

os prédios urbanos para fins habitacionais e os terrenos para construção podem representar nos respectivos patrimónios globais;

- 35.** A Requerente vem invocar a inconstitucionalidade do regime do AIMI por violação dos princípios da igualdade (artigo 13.º da CRP) e da capacidade contributiva (artigo 104.º, n.º 3 da CRP), bem como invoca a dita inconstitucionalidade por o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção, mesmo que estejam classificados como comerciais, industriais e serviços;
- 36.** Todavia, salvo melhor opinião, e por várias ordens de razão, das normas consagradas não resultam diferenças injustificadas de tratamento entre contribuintes ao arrepio daqueles princípios constitucionais. Vejamos:
- 37.** Da teleologia do imposto percebe-se que este visa, num primeiro momento, atingir uma parcela do património dos sujeitos passivos do imposto, incidindo sobre os bens imóveis constitutivos de um património, reconhecível juridicamente como capital de uma determinada entidade (singular ou colectiva), independentemente do mesmo estar afecto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos - crê-se ser este o propósito do n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI;
- 38.** Vindo depois o legislador, num segundo momento, delimitar negativamente a incidência do imposto, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afectação, podem ser economicamente reconhecidos como factores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais factores de produção, produzem novas utilidades – bens económicos que satisfazem necessidades;
- 39.** Com efeito, a diferente valoração e tributação de um imóvel com afectação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa, a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais;
- 40.** Assim sendo, estando em causa a consagração de uma tributação parcelar do património total dos contribuintes, julga-se não ser normativamente adequado proceder a uma comparação entre o valor global do património de outros

contribuintes quando se está, como na situação *sub judice*, perante uma tributação específica de prédios urbanos para fins habitacionais e de terrenos para construção que mais não são do que componentes – com maior ou menor peso – do património global dos sujeitos passivos, sendo, assim, inviável convocar, em atenção ao âmbito de aplicação da norma em apreciação, princípios de vocação estritamente empresarial;

41. Nestes termos, contrariamente ao que pretende a Requerente, não será, pois, a circunstância de outros contribuintes detentores de património imobiliário identicamente valioso ficarem isentos do tributo que justificará uma específica censura constitucional à norma em sindicância, pois, não está em causa uma tributação global do património imobiliário e, embora possa admitir-se que o AIMI assumira algumas especificidades quando aplicada às sociedades de promoção imobiliária ou a Fundos Imobiliários, tal não deriva de uma qualquer desatenção pela sua força económica ou da conversão da presente tributação num sucedâneo de imposto sobre o rendimento, mas antes se divisa uma potencial discriminação negativa derivada do facto de tais empresas — pois que comercializam prédios classificados como habitacionais e terrenos para construção – ficarem com uma oneração adicional quando em cotejo com a generalidade das demais pessoas coletivas;
42. Defende ainda a Requerente que os imóveis tributados são o substrato da actividade dos Fundos. Contudo, verdadeiramente, tais bens não são meramente instrumentais ao exercício da actividade dos Fundos. Ao contrário, integram o próprio núcleo da actividade económica, são o objecto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda;
43. E, como igualmente já se explicitou, diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, desempenham uma função instrumental às actividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos;

44. Em todo o caso, a circunstância de um dado bem valer, como “*factor de produção de riqueza*” não é suficiente para contrariar a constatação de que o correspondente titular detém um imóvel apenas acessível a detentor de peculiar riqueza e, assim, capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamental;
45. Por outro lado, os factores de produção, segundo a teoria económica, são os recursos que são usados para produzir bens e serviços, neste caso, os imóveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços integram o factor capital (físico), sendo objecto de exclusão do âmbito da incidência objectiva, pelo n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI;
46. O legislador, dentro da sua margem de liberdade de conformação das realidades fáctico-jurídicas que constituem a base da incidência do AIMI, denota a preocupação de abranger apenas os prédios urbanos classificados como edifícios para fins habitacionais detidos para venda, no mesmo estado em que são adquiridos ou após uma transformação, afectos ao arrendamento ou objecto de outra forma de exploração e, bem assim, os terrenos para construção detidos para venda ou para neles serem erigidas construções, sendo que estas realidades podem integrar, com maior ou menor peso, o património de pessoas singulares ou de pessoas colectivas e de outras estruturas equiparadas;
47. 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 (SOUSA FRANCO, Finanças públicas e direito financeiro, vol. II, 4-ed., p. 181);
48. Em segundo lugar, também não tem razão a Requerente quanto ao facto de o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção, mesmo que a afectação potencial seja de comércio, indústria ou serviço, alegando tal implicar uma violação do princípio da igualdade;
49. Não é nem pertinente, nem conforme com o princípio da igualdade fazer relevar, para efeitos de um juízo de conformidade constitucional do AIMI, a eventual componente da futura edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único VPT constante da matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre

Imóveis sobre que incide a tributação anual em AIMI é o VPT do próprio terreno para construção existente,

50. O acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional foi proferido ao arpeio da posição uníssona assumida por aquele Tribunal, e com dois votos de vencido, lavrados pelo Exmo. Juiz Conselheiro Manuel da Costa Andrade (Presidente) e pelo Ex.mo Juiz Conselheiro João Caupers (Vice-presidente);
51. E exactamente, por se encontrar em manifesta dissonância com a jurisprudência anterior do Tribunal Constitucional que foi interposto pela AT recurso à luz do art.º 79.º-D da LTC, ainda pendente de decisão.
52. Efectivamente, o Tribunal Constitucional havia já decidido em sentido diametralmente oposto àquele, nomeadamente naquele que foi invocado como acórdão fundamento no recurso de uniformização, o acórdão n.º 568/2016, exarado pela 2.ª secção do Tribunal Constitucional, no âmbito dos autos de Recurso n.º 522/16, assim como os acórdãos n.º 590/2015 e 247/2016 e nas decisões sumárias n.º 268/2016 e 605/2016;
53. No que se refere ao pagamento de juros indemnizatórios, por tudo quanto *supra* se disse, entende-se não enfermarem os actos de liquidação de qualquer vício que deva ditar a sua anulação ou declaração de nulidade;
54. No entanto, e sem conceder, sempre se dirá que, embora a Requerente não concretize em que termos peticona os respectivos juros, os mesmos não são devidos se se concluir pela inconstitucionalidade do regime legal do AIMI;
55. Com efeito, recorde-se que, como explanado *supra*, 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 constitucionalidade.
56. Consequentemente, aos serviços da AT não pode ser imputado qualquer erro de facto ou de direito, dada a obediência à lei que enforma toda a sua actividade;
57. Assim, face ao exposto, não podendo ser imputado aos serviços da AT erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido - uma vez que não estava na sua disponibilidade decidir de modo diferente daquele que decidiu - não pode senão concluir-se no sentido de que não são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos invocados para determinar se os actos de liquidação de AIMI são ou não ilegais ou inconstitucionais, importa verificar:

- A. Qual é a interpretação que deve ser dada ao artigo 135.º - B do Código do IMI?
- B. Caso se conclua pela legalidade da interpretação subjacente ao acto de liquidação *sub judice*, o disposto no artigo 135.º-B do Código do IMI viola o disposto no artigo 13.º e/ou 103.º da CRP?

## **A – DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 135.º-B DO CÓDIGO DO AIMI**

### **- Fins do AIMI**

A Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro introduziu no Código do IMI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o “Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis” (“AIMI”), que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2017.

Com a criação do AIMI pretendeu-se corrigir as deficiências de que sofria o Imposto do Selo sobre Prédios Urbanos de Elevado Valor Acrescentado (ISPUEVP), que veio substituir, e tributar de forma agravada os sujeitos passivos com prédios de valor superior a 1 milhão de Euros.

Os fundamentos do AIMI são de natureza financeira, uma vez que se visa o aumento de receitas fiscais,<sup>1</sup> mas também de natureza axiológica, na medida em que se pretende exigir um maior esforço fiscal aos cidadãos que revelem índices de riqueza mais elevados.

### **- Incidência Subjectiva**

---

<sup>1</sup> As receitas geradas com o AIMI ficam consignadas ao financiamento da Segurança Social (artigo 1.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro).

Estabeleceu-se nos n.ºs 1 e 3 do artigo 135.º-A do Código do IMI que são sujeitos passivos do AIMI *“as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português”* a 1 de Janeiro do ano a que o Adicional respeita.

Mais se clarifica no n.º 2 da *supra* referida disposição normativa que *“são 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, bem como a herança indivisa representada pela cabeça de casal”*.

Em suma: atendendo ao recorte do AIMI relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo imposto, conclui-se que o Legislador elegeu as pessoas singulares e colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados em território português, como sujeitos passivos de AIMI.

### **- Incidência Objectiva**

Do ponto de vista da incidência objectiva, o artigo 135.º-B do Código do AIMI determina o seguinte:

“1 - O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros” nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.”

O n.º 2 do novo artigo 135.º-B do Código do IMI não constava da redacção inicial da Proposta do Orçamento do Estado para 2017, tendo sido alterado através da *“Proposta de*

alteração à Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.<sup>a</sup> - “Orçamento do Estado para 2017” de 18 de Novembro de 2016, aprovada em Plenário da Assembleia da República, segundo a Exposição de Motivos da proposta de alteração apresentada pelo Grupo Parlamentar do PS em razão “do debate público desde a apresentação da proposta, assegurando a ausência de impacto na atividade económica, maior progressividade do imposto e o reforço da tributação dos patrimónios imobiliários detidos por entidades residentes em paraísos fiscais”, revelando-se, assim, a intenção expressa de o AIMI representar um efectivo imposto sobre a fortuna imobiliária<sup>2/3</sup>.

O artigo 6.º do Código do IMI, sob a epígrafe “Espécies de prédios urbanos”, estabelece:

“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.

---

<sup>2</sup> À semelhança do que sucedia com a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, simultaneamente revogada com a aprovação do AIMI.

<sup>3</sup> Disponível em <http://app.parlamento.pt>

*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.”*

Da análise da norma de incidência tributária e da norma de delimitação negativa de incidência acima descritas, resulta que estão sujeitos a AIMI os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

#### **- Da Tributação em sede de AIMI**

Nos termos do disposto no artigo 135.º-F do Código do IMI, a taxa a aplicar é de 0,4% para pessoas colectivas e de 0,7% para pessoas singulares e heranças indivisas, sendo que, nos casos em que o valor tributável seja superior a €1.000.000, é aplicável uma taxa de 1%, quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular,

O adicional é liquidado anualmente, no mês de Junho, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios sujeitos a imposto e em relação aos sujeitos passivos que constem nas matrizes em 1 de Janeiro de cada ano, devendo o mesmo ser pago até ao final do mês de Setembro, conforme decorre do disposto no artigo 135.º-G e artigo 135.º-H, ambos do Código do IMI.

Em face da resenha legal do AIMI constata-se que, apesar dos propósitos subjacentes à criação do AIMI revelarem uma preocupação de justiça, de igualdade vertical e de progressividade do sistema fiscal, o Legislador não distinguiu, para efeitos de incidência subjectiva do imposto, entre pessoas singulares e pessoas colectivas.

Também do ponto de vista da incidência objectiva do imposto, a tributação das pessoas colectivas não evidencia quaisquer objectivos de pessoalização e de progressividade, ao contrário do que se verifica relativamente à tributação das pessoas singulares.

Em consequência, considerando a unidade do sistema jurídico e não obstante a atipicidade quer do AIMI, quer do ISPUEVP, entende-se que o AIMI incidente sobre os prédios detidos por pessoas colectivas assume-se como um imposto real, como o próprio IMI, enquanto que, relativamente às pessoas singulares, o AIMI apresenta-se como um imposto pessoal e progressivo.

**- Subsunção do disposto no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI ao caso concreto**

Alega a Requerente, nos presentes autos, que o acto de liquidação de AIMI, já identificado é ilegal, por erro nos pressupostos de facto e de direito, considerando-se que os terrenos para construção detidos pela Requerente cujo potencial de utilização coincida com fins “comerciais, industriais ou serviços.” não são sujeitos a AIMI. Nesta senda, entende a Requerente que o n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI abrange os terrenos para construção detidos pelo Fundo. Vejamos:

De acordo com o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os principais gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

*“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.”*

2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

Considerando os elementos literal, histórico, sistemático e teológico subjacentes à interpretação da Lei importa analisar a base legal, ora em crise, isto é, o n.º 2 do artigo 135.º B do Código do IMI, segundo o qual:

*“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.”*

Assim, resulta do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI que estão excluídos do AIMI:

- Os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços; e
- Os prédios urbanos classificados como Outros,

Nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI.

Ora, nos termos da alínea b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI, os prédios dividem-se em:

*“b) Comerciais, industriais ou para serviços;*

*(...)*

*d) Outros. “*

Os prédios urbanos 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.” – Cfr. n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI.

Os prédios urbanos classificados como “Outros” são “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.” – Vide n.º 4 do artigo 6.º do Código do IMI.

É, assim, claro, que, do ponto de vista literal e sistemático, o n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI não excluiu de tributação os terrenos para construção, uma vez que nenhuma referência é feita a esse tipo de prédios.

Alega, contudo, a Requerente que o Relatório sobre o Orçamento do Estado para 2017 mencionava expressamente que “*para evitar o impacto deste imposto na atividade económica, excluem-se da incidência os prédios rústicos, mistos, industriais e afetos à atividade turística*”, o que revela que o Legislador visou garantir que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui (e não pode constituir) um factor demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis. Por isso, conclui a Requerente que resulta evidente que a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva, 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 actividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social.

Sucedem, tendo em conta os referidos objectivos – de não sobrecarregar a actividade económica com a tributação de AIMI – o Legislador elegeu como factos tributários os que expressamente referiu no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI e não outros criando,

para tal efeito, uma norma de delimitação negativa de incidência, com o propósito específico de excluir da incidência do AIMI as realidades ali especificamente previstas.

Terá o Legislador ponderado com base em factos reais e considerações político-ideológicas e constitucionais que o AIMI deveria incidir sobre terrenos para construção e sobre prédios para habitação<sup>4</sup>. De forma diferente, considerou o Legislador que os prédios urbanos afectos a actividades comerciais, industriais ou para serviços deviam ser excluídos de tributação, de forma a não onerar a actividade económica desenvolvida pelos titulares desses prédios.

Entende a Requerente que os terrenos para construção devem ter o mesmo tratamento fiscal do que os prédios urbanos afectos a actividades comerciais, industriais ou para serviços, pois, também os terrenos para construção são objecto de uma actividade económica.

Não se acompanha, no entanto, a Requerente no raciocínio desenvolvido, pois, que a possível coincidência, enquanto instrumentos de uma actividade económica, dos prédios urbanos com afectação económica e dos terrenos para construção, não é suficiente para considerarmos que o fim da Lei em análise foi o de proteger qualquer prédio objecto de actividade económica de tributação.

Acresce que, em face da redacção da norma em análise, apenas através de uma interpretação analógica, seria possível considerar que os terrenos para construção estariam excluídos de tributação. Ora, como é sabido, a interpretação analógica, está vedada, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 4 da LGT, não sendo, por isso, possível, neste caso, ao interprete qualificar os terrenos para construção como prédios urbanos afectos a actividades comerciais, industriais ou para serviços ou outros.

---

<sup>4</sup> O Legislador fiscal “nunca encontra perante si os factos económicos puros, resultantes de uma actividade exercida com um véu de ignorância em relação às consequências fiscais, mas sim factos que foram juridicamente modulados de forma fiscalmente consciente.” – Vide Saldanha Sanches, in Manual de Direito Fiscal, pp. pag. 84, Lex, Lisboa 1998.

Ademais, tendo em conta o historial de contencioso associado à cobrança do ISPUEVP, em especial, aquele que respeitou aos terrenos para construção<sup>5</sup>, e à necessidade da sua expressa previsão como facto tributário, não se afigura de todo verosímil concluir que o Legislador que pretendeu substituir aquele imposto pelo AIMI não dissesse sobre os terrenos para construção tudo o pretendia dizer, depois de tanta discussão sobre aquele conceito.

Considerando o princípio basilar de interpretação, segundo o qual onde o legislador não distingue não cabe ao intérprete distinguir (Vide artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil), não se afigura, também, razoável considerar que o Legislador quis excluir os terrenos para construção do AIMI, quando expressamente não o fez, apesar de ter excluído específica e expressamente outros prédios.

Assim, conclui-se que o n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI não exclui de tributação os terrenos para construção.

Vejamos se, como defende a Requerente, a interpretação da Lei deverá ser outra, considerando o seu estatuto de Fundo de Investimento Imobiliário.

#### **- Do estatuto da Requerente – Fundo de Investimento Imobiliário**

A tributação do património, em Portugal, tem sido efectuada numa base real e não pessoal, isto é, na tributação do património tem-se atendido essencialmente aos bens detidos e não às características dos detentores.

Com a reforma da tributação do património de 2003, a tributação dos imóveis deixou de ser efectuada em função do rendimento real ou potencial dos imóveis para passar a ser realizada de acordo com um sistema de avaliação objectivo e assente no valor de mercado.

---

<sup>5</sup> No motor de busca do CAAD, podem ser encontrados 551 processos sobre Imposto do Selo e Terrenos para construção, desde 2012

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?listPage=1&listPageSize=100&s\\_selo=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=Terrenos+para+constru%C3%A7%C3%A3o](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?listPage=1&listPageSize=100&s_selo=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Terrenos+para+constru%C3%A7%C3%A3o)

Com a criação do AIMI parece que, de algum modo, se pretendeu inculir um sentido pessoal e progressivo à tributação do património, através da agregação do património dos sujeitos passivos e da consideração das deduções constantes do n.º 2 do artigo 135.º-C do Código do AIMI, no caso em que os sujeitos passivos são pessoas singulares. Relativamente às pessoas colectivas, o AIMI atende apenas ao valor patrimonial tributário dos bens imóveis por estas detidos.

Genericamente poderá acompanhar-se José Maria Fernandes Pires, quando defende que no AIMI *“Tal como no IMI, tributam-se os beneficiários da utilidade económica resultante da existência dos respectivos prédios, como recursos geradores de riqueza, dado que é esta última que constitui a teleologia do imposto.”*<sup>6</sup>

Por esse motivo, embora se compreenda a relevância dos argumentos invocados pela Requerente relativamente à tributação da sua actividade económica, enquanto Fundo de Investimento Imobiliário, constata-se que, desde a reforma da tributação do património de 2003 que a tributação do património passou a assentar não no rendimento real ou potencial dos prédios, mas antes no seu valor de mercado. Isto significa que o Legislador optou por não conferir tratamento diferenciado à tributação do património em função da actividade económica desenvolvida pelas pessoas colectivas.<sup>7</sup>

Conclui-se, assim que, apesar da Requerente ser um Fundo de Investimento Imobiliário e dos bens objecto de AIMI constituírem instrumentos da sua actividade, o AIMI incide sobre todos os prédios urbanos não excluídos pelo n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do AIMI.

---

<sup>6</sup> José Maria Fernandes Pires, in *“O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”*, pp. pag. 51.

<sup>7</sup> Note-se, contudo, que o Legislador previu que a oneração da actividade económica destes sujeitos passivos fosse compensada através da dedução à colecta do AIMI, conforme resulta do disposto no artigo 135.º-J do Código do IMI.

A título subsidiário, alega, ainda a Requerente que o regime de tributação em AIMI é contrário ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, em paralelo, contrário ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma. Em concreto, entende a Requerente que o regime legal do AIMI, em concreto os respectivos artigos 135.º-A e 135.º-B, ambos do Código do IMI, e a tributação resultante do mesmo, promovem um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.

Vejam os:

## **B – DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 135.º-B DO CÓDIGO DO IMI**

Para analisar a argumentação da Requerente importa antes de mais atender ao disposto nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

Assim, estabelece-se no artigo 13.º da CRP o princípio da igualdade, nos seguintes termos:

*“1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*

*2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”*

Por sua vez, o artigo 103.º da CRP determina o seguinte:

*“1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*

*2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

*3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”*

Por fim, o artigo 104.º da CRP estabelece o seguinte:

*“1. 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.*

*2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*

*3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*

*4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”*

O princípio constitucional da igualdade tributária constitui uma expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade, *“que traduz não apenas uma igualdade formal – uma igualdade perante a lei, (...), mas também e sobretudo uma igualdade material – uma igualdade da lei, que obriga, em diversos termos, também o legislador.”*<sup>8</sup>

Assim, o princípio da igualdade fiscal desdobra-se em dois aspectos: o aspecto da generalidade dos impostos e o aspecto da uniformidade dos impostos.

Na vertente da generalidade dos impostos, o princípio da igualdade fiscal determina que o dever de pagar impostos é universal, enquanto que na vertente da uniformidade dos

impostos implica o referido princípio a adopção de um mesmo critério para todos os contribuintes.

No fundo, “*o princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado, desigualmente na medida dessa desigualdade.*”<sup>9</sup>

Para aferir do que é igual e do que é desigual surge, então, o critério da capacidade contributiva, que se concretiza na vertente da igualdade horizontal quando impõe que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva paguem o mesmo imposto, e na vertente da igualdade vertical, na medida em que conduz a que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem impostos diferentes (qualitativa e/ou quantitativamente), sendo proibido o arbítrio.

À luz dos referidos princípios, entende a Requerente que o regime legal do AIMI, em concreto o respectivo artigo 135.º-B do Código do IMI – quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “*terrenos para construção*” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros – é manifestamente contrário ao princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, quer por conduzir à tributação do substracto de uma actividade económica, quer pela desconsideração do critério legal da afectação do prédio.

Não assiste, no entanto, razão à Requerente.

---

<sup>8</sup> José Casalta Nabais, *in O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Teses Almedina, 2009, pp. Pag. 435.

<sup>9</sup> Ob. Cit. pp. pág. 442.

Na verdade, do princípio da igualdade tributária não resulta a proibição da liberdade de opção por parte do Legislador de tributação de determinados factos tributários em detrimentos de outros, mas sim a proibição do arbítrio.

No caso em análise, o Legislador considerou que sobre os prédios urbanos habitacionais e sobre os terrenos para construção deveria incidir o AIMI, atendendo à necessidade de se fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos e entidades colectivas que revelem índices de riqueza mais elevados. Pretendeu-se com a referida tributação exigir um maior contributo fiscal a todos aqueles que exibem maiores sinais de riqueza, através da detenção dos prédios identificados.

O facto dos prédios serem detidos por entes colectivos “*não infirma a constatação de que tais sociedades são titulares de um bem tido pelo legislador como manifestação de uma particular fortuna. Ainda que o terreno se revele instrumental da atividade da sociedade de promoção imobiliária, temos que o mesmo é idóneo a revelar que aquela pessoa colectiva é titular de um bem que, em si mesmo, evidencia uma específica abastança face aos demais proprietários imobiliários. A circunstância de um dado bem valer, (...), como “fator de produção de riqueza” não é suficiente para contrariar a constatação de que o correspondente titular detém um imóvel apenas acessível a detentor de peculiar riqueza e, assim, capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamental.*” – Vide Declaração de Voto de Manuel Costa Andrade, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017.

Deste modo, entende-se que a tributação, em sede de AIMI, dos terrenos para construção detidos pela Requerente não constitui uma violação do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, pelo facto da tributação incidir sobre prédios que integram a actividade económica do Fundo (Vide acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, n.º 83/2016, n.º 247/2016 e n.º 568/2016 e declaração de voto do Conselheiro Manuel da Costa Andrade constante do Acórdão n.º 250/2017).

Defende, ainda, a Requerente a inconstitucionalidade do disposto no artigo 135.º-B do Código do IMI quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, por tal configurar um tratamento discriminatório, desprovido de base legal, gerador de diferenciações desproporcionais e inadequadas para alcançar o fim desta tributação.

A inconstitucionalidade ou não da diferenciação entre a tributação dos terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou outros e dos prédios afectos a fins de comércio, indústria, serviços ou outros, tem de ser determinada tendo em conta que a configuração do AIMI relativamente às pessoas colectivas é a de tributar toda a riqueza revelada pela detenção de prédios sujeitos a AIMI, independentemente do valor e a uma taxa proporcional. Deve também atender-se no juízo de constitucionalidade à menor expressão do princípio da capacidade contributiva, em matéria de impostos sobre o património. Na verdade, quanto à tributação do património, o Legislador está essencialmente obrigado a contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104.º, n.º 3 da CRP), o que não o impede de proceder à discriminação de património.

Neste contexto, o artigo 135.º-B do Código do AIMI prevê a tributação sobre os prédios para habitação e sobre os terrenos para construção, não fazendo o legislador depender a tributação dos terrenos para construção da sua afectação futura a habitação ou outra.

Na verdade, o conceito de terrenos para construção encontra-se detalhado no artigo 6.º, n.º 3 do Código do IMI, de acordo com o qual a classificação dos terrenos para construção ocorre quando: a) tenha sido concedida licença ou autorização de operação de loteamento; b) tenha sido concedida licença ou autorização de construção; c) tenha sido admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; ou d) tenha sido declarado como sendo para construção no título aquisitivo.

Não importa, portanto, no âmbito da classificação dos prédios urbanos levada a cabo pelo Código do IMI, a afectação do terreno para construção, pois, esta pode ocorrer imediata ou mediata, consoante a condição determinante da classificação do terreno para construção, como tal. Acresce que, conforme resulta do artigo 45.º do Código do IMI, a tributação de terrenos para construção incide sobre direitos de construção, isto é, sobre coisas futuras.

Embora se entenda que ambos os factos tributários – os terrenos para construção afectos a fins comerciais, industriais, serviços ou outros e os prédios urbanos afectos a fins comerciais, industriais, serviços ou outros – são potencialmente bens similares, a sua tributação ocorre em função da verificação de diferentes factos tributários e em diferentes momentos temporais. Não sendo possível comparar o incomparável, isto é, os prédios existentes com afectação comercial, industrial ou serviços e os terrenos para construção que no futuro poderão ter ou não afectação comercial, industrial ou serviços, por ausência de termo comparativo. Não há assim discriminação.

A este propósito tem sido, também, entendido que *“Só podem ser censurados com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que dela resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem (...) este princípio, na sua dimensão de proibição do arbítrio, constitui um critério essencialmente negativo (...) que, não eliminando “a liberdade de conformação legislativa” – entendida como a liberdade que ao legislador pertence de “definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente” – compete aos tribunais não a faculdade de se subtraírem ao legislador, “ponderando a situação como se estivessem no lugar dele e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução razoável, justa e*

*oportuna (do que seria a solução ideal do caso)”, mas sim a de “afastar aquelas soluções legais de todo o ponto insusceptíveis de se credenciarem racionalmente.”<sup>10</sup>*

Tendo em conta o exposto, considera-se que os factos tributários contemplados pelo artigo 135.º-B do Código do IMI não foram escolhidos de forma arbitrária, e a distinção efectuada entre os terrenos para construção potencialmente afectos a fins económicos e os prédios afectos a fins económico não é desproporcional, atendendo aos fins visados pelos impostos sobre o património em Portugal e, em especial, à *ratio* do AIMI relativamente às pessoas colectivas/entes colectivos, que é a de tributar a riqueza patrimonial.

Não procede assim o argumento da Requerente de que a norma de incidência aqui em discussão viola o princípio da igualdade.

Em suma: o regime legal do AIMI não procede a uma discriminação negativa injustificada das pessoas colectivas (ou entidades equiparadas) que detêm bens imóveis enquanto factores produtivos ou meios para o exercício da sua actividade, nem distingue de forma arbitrária e desproporcional a tributação entre terrenos para construção potencialmente afectos a fins económicos e prédios urbanos afectos a fins económicos, não se verificando a inconstitucionalidade material desta norma, por ofensa do princípio constitucional da igualdade.

#### **IV.DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação do acto liquidação de AIMI identificado;**

---

<sup>10</sup> Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5.04, n.º s 33 e 35.

**B)** Condenar a Requerente nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €41.587,28

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Maio de 2018

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)