

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 6/2018-T

Tema: AIMI. Prédios habitacionais e terrenos para construção. Inconstitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro presidente), Prof.^a Doutora Nina Aguiar e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 4 de janeiro de 2018, a sociedade comercial *A... – Empreendimentos Turísticos, S. A.*, NIPC ..., com sede na Urbanização A..., Sítio da ..., ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade e a anulação da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante, *AIMI*) com o n.º 2017 ..., emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira com referência ao ano de 2017, no montante total de € 178.284,25.

A Requerente juntou 7 (sete) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

1.1. No essencial e em breve síntese, a Requerente alegou o seguinte:

É uma sociedade anónima, sediada em ..., que desenvolve a sua atividade no setor da urbanização, construção, compra, venda, arrendamento e administração de imóveis e infraestruturas, bem como no âmbito da revenda de imóveis adquiridos para esse fim, gestão e exploração de estabelecimentos hoteleiros e aldeamentos turísticos.

Neste contexto, tem vindo a promover edificações à medida das suas capacidades financeiras e mediante as circunstâncias do mercado, estando o seu património predial destinado única e exclusivamente à exploração, seja através da venda ou arrendamento.

Considerando que é inegável o paralelismo entre a Verba 28 da TGIS e a configuração atual do AIMI, entende que o AIMI padece dos mesmos vícios que o seu precedente, sobretudo porque, relativamente aos imóveis essenciais na obtenção de rendimentos no âmbito da atividade económica, carece de idêntica sustentação material no plano tributário.

O ato tributário controvertido materializa a violação dos mais basilares cânones da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva, pelo que não pode a Requerente conformar-se com o mesmo.

O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções; outrossim proíbe o estabelecimento de distinções desprovidas de uma justificação objetiva e racional, como é o caso dos autos.

Atendendo ao espírito que presidiu à proposta de lei do Orçamento de Estado para 2017, de onde brotou o AIMI, é de concluir que se visou tributar a titularidade de direitos sobre habitações de luxo, por ela revelar superior capacidade contributiva de quem as detém, concretizando, assim, o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva.

Os imóveis e terrenos para construção detidos pela Requerente e que estão a ser alvo de tributação em sede de AIMI, são essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica, eles próprios também sujeitos a tributação.

A propriedade sobre os imóveis e sobre os terrenos para construção consiste, no caso de sociedades comerciais deste tipo, no substrato patrimonial da sua atividade económica, a concretização de um verdadeiro meio essencial à prossecução da sua atividade económica geradora de rendimento, pelo que falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais imóveis possa constituir manifestação de uma (ou de uma

acrescida) capacidade contributiva que, por si só, deva ser sujeita a ablação por via tributária.

Atendendo à situação específica da Requerente, é habitual a opção, no âmbito da sua atividade económica, pela manutenção no seu ativo circulante, durante vários anos, tanto de imóveis habitacionais para venda ou arrendamento, como de terrenos para construção destinados a edificação.

Com efeito, sendo certo que tais terrenos foram adquiridos com o intuito de neles incorporar edificações destinadas a exploração ou revenda, é igualmente certo que tais terrenos serão potencialmente mantidos na sua esfera patrimonial durante vários anos, por diversos motivos, nomeadamente atendendo ao período de construção, às condições de mercado, à obtenção de financiamento, à obtenção de licença de construção, entre outras circunstâncias, muitas delas completamente estranhas à sua vontade.

Em consonância com a corrente jurisprudencial expressa por ocasião da análise da constitucionalidade da Verba 28 da TGIS, a Requerente entende que sujeitar a tributação, por via de AIMI, durante vários anos (e em todos esses anos), a propriedade destes imóveis produziria um efeito agravado de descapitalização, deteriorando, porventura decisivamente, as condições económicas (e de desenvolvimento da respetiva atividade) dos ditos sujeitos passivos do imposto e, o que é especialmente gravoso, sem que exista qualquer nexo de causalidade entre a capacidade contributiva manifestada pela propriedade desses terrenos, e o pagamento de um imposto que, de forma vaga e genérica, diz reforçar a “progressividade global do sistema”.

Está assim criada, sem qualquer fundamento de base, uma gritante desigualdade no plano material entre as empresas que tenham decidido prosseguir uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis (incluindo terrenos para construção), em relação a outras empresas cuja atividade não decorra da detenção de imóveis.

Mais do que isso, estão legalmente criadas as condições para a constituição de manifestas situações de desigualdade material entre a Requerente e empresas que, detendo bens imóveis, prossigam nos mesmos uma atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços.

Não se vislumbra qualquer fundamento material, jurídico, fiscal, económico ou outro capaz de justificar que a tributação incida apenas sobre as empresas que tenham no

seu ativo circulante imóveis destinados ao exercício da sua atividade económica, e exclua de tributação imóveis afetos a outras atividades económicas.

Desta forma, com o imposto em causa, trata-se de forma desigual, sem qualquer fundamento material de suporte, as empresas proprietárias de imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica, relativamente às empresas que, pelo mesmo motivo, são proprietárias de imóveis classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, os quais são isentos de AIMI.

Os imóveis detidos por empresas que prosseguem atividades imobiliárias não correspondem a um qualquer “património imobiliário de luxo”, mas tão só inventários que podem ser vendidos ou onde, potencialmente, podem ser construídos bens destinados a venda ou exploração.

Não há, assim, qualquer capacidade contributiva que possa ser atingida com a tributação em AIMI dos terrenos para construção.

Com a diferenciação negativa, acrítica, arbitrária e aleatória, entre, por um lado, imóveis detidos por empresas que os utilizam na prossecução da sua atividade, e, por outro lado, imóveis detidos por empresas que os afetam a indústria comércio e serviços, confere-se um tratamento diferenciado a situações que, do ponto de vista material, são em tudo semelhantes, na medida em que não se vislumbra qualquer fundamento ou justificação minimamente plausível e racional para defender que as empresas que detenham no seu ativo circulante terrenos para construção ou imóveis para exploração devam ser fiscalmente penalizadas em relação a empresas que detenham no seu ativo fixo imóveis, de igual valor, destinados a indústria, comércio ou serviços.

Nessa medida, a tributação em causa constitui uma violação dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade, na medida em que o facto de a Impugnante ter no seu inventário um terreno para construção ou imóvel para venda, em nada exterioriza uma relevante capacidade contributiva digna de ser tributada, o que é tão mais evidente quando se constata que outras empresas detentoras de imóveis de idêntico ou superior VPT, igualmente destinados à sua atividade, não estão sujeitas a semelhante tributação.

O princípio da capacidade contributiva não se encontra minimamente salvaguardada pelo ato tributário em causa, na medida em que a detenção de imóveis para

o prosseguimento de uma atividade económica não é comparável, nem pode ser configurada, como uma detenção de património de luxo

Com efeito, a inconstitucionalidade deste preceito normativo é especialmente gravosa no que concerne aos terrenos para construção, pelo que, caso não se entenda que deverá ser anulada a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral no seu total, deverá esta ser declarada ilegal, por padecer de inconstitucionalidade, na parte em que se refere aos terrenos para construção.

É forçoso concluir que, ao incidir sobre a propriedade de imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica, e na medida em que se encontra completamente destituída de qualquer fundamento bastante, deve ser desaplicado o artigo 135.º-B, n.º 1, do CIMI por inconstitucionalidade material, na medida em que viola o princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP, devendo, conseqüentemente, ser declarada ilegal a liquidação de AIMI impugnada, porquanto não atende à 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.

Nestes termos, a liquidação impugnada viola o princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13.º da CRP e o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 104.º da CRP, na medida em que: se baseia numa norma que trata de forma bem diferente contribuintes que se encontram em situações idênticas, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; e, se baseia numa norma arbitrária e desprovida de fundamento material perceptível ou racional.

Em função da finalidade pretendida da norma, mormente quando aponta para a configuração de um imposto complementar ao IMI com o fito de tributar “a acumulação de património imobiliário habitacional de muito elevado valor”, através de “um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema”, afigura-se evidente a violação do princípio da proporcionalidade.

Com efeito, constata-se a existência de uma diferenciação negativa, acrítica, arbitrária e aleatória, entre, por um lado, imóveis detidos por empresas que os utilizam na prossecução da sua atividade, e, por outro lado, imóveis detidos por empresas que os

afetam a indústria comércio e serviços, sendo certo que não se vislumbra qualquer fundamento ou justificação minimamente plausível e racional para defender que “a progressividade global do sistema” sai reforçada através da tributação de imóveis integrados no ativo circulante de empresas de cariz imobiliário, ou mesmo aqueles que, porque se destinam a ser explorados, se encontrem registados como propriedades de investimento; conclusão para a qual milita a constatação de que tais sujeitos passivos de imposto são fiscalmente penalizados em relação a empresas que detenham no seu ativo fixo imóveis, de igual valor, destinados a indústria, comércio ou serviços.

Uma vez que a norma legal em causa é manifestamente desequilibrada, desconforme e desadequada à prossecução do fim legal, a mesma é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade.

Em conclusão, estamos perante a violação de dois princípios basilares da Constituição Portuguesa, padecendo o artigo 135.º-B, n.º 1, do CIMI de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva, bem como por violação do princípio da proporcionalidade.

O artigo 135.º-B, n.º 1, do CIMI deverá pois ser desaplicado pelo Tribunal, atenta a sua inconstitucionalidade material, na medida em que incide sobre imóveis com afetação habitacional e terrenos para construção detidos por empresas que prosseguem uma atividade imobiliária, o que determina a anulação integral da liquidação impugnada.

Ainda que assim não se entendesse, designadamente caso não se divisasse uma inconstitucionalidade material com a sobredita abrangência, sempre se afigura clara e incontornável, pelo menos, a inconstitucionalidade material do referido preceito, sob os mesmos pressupostos e com os mesmos fundamentos, na medida em se aplicasse a terrenos para construção, o que determina a anulação parcial da liquidação impugnada.

1.2. A Requerente remata o seu articulado inicial peticionando o seguinte:

«Termos em que vem a Impugnante solicitar respeitosamente a V. Exa que, com a integral procedência da presente impugnação, e como é do mais elementar sentido de justiça, seja anulada a liquidação de AIMI aqui impugnada, total ou parcialmente, com as legais consequências.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 8 de janeiro de 2018.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3.1. Em 20 de fevereiro de 2018, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

3.2. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 12 de março de 2018.

4. No dia 30 de abril de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, não requereu a produção de quaisquer outras provas, nem procedeu à junção aos autos do processo administrativo, por o mesmo não existir.

4.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta:

A atuação da AT não podia ter sido diferente, porquanto os órgãos e agentes administrativos não têm competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade, contrariamente aos Tribunais que, nos termos do artigo 204.º da CRP, estão impedidos de aplicar normas inconstitucionais, sendo-lhes atribuída a competência para a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional.

A Administração está sujeita à lei e ao direito e os seus órgãos e agentes devem ser os primeiros a cumpri-la, não podendo, por isso, ser-lhe exigida pronúncia sobre as opções do legislador, pois que estas, após vertidas em lei, são a disciplina normativa dentro do qual a mesma exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público. Ou seja, vinculada ao princípio da legalidade, a AT não pode, por força disso, desaplicar normas em função da interpretação que faça quanto à sua inconstitucionalidade.

Pelo que, em suma, a AT não podia/pode recusar a aplicação de uma norma ou deixar de cumprir a lei invocando ou questionando a sua 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.

A impossibilidade de diferente atuação pela AT tem repercussões, designadamente quanto a eventual pedido de juros indemnizatórios.

No concernente ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas coletivas e estruturas equiparadas (n.º 2 do artigo 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.

Relativamente à *ratio legis* presente no artigo 135.º-B do Código do IMI, isto é, a incidência objetiva do AIMI, o mesmo não tem o alcance pretendido pela Requerente, pois 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 ativo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada. Ou seja, não garantiu, nem pretendeu garantir, em todos os casos que “os prédios afetos a uma atividade económica” não estariam sujeitos a tributação em AIMI, ao contrário do que é dito pela Requerente.

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 coletivas ou estruturas jurídicas equiparadas, como é o caso da Requerente, por conseguinte, ao salientar-se que o legislador visou a “tributação sobre as

manifestações de fortuna” 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 coletivas.

Por outro lado, as escolhas inerentes à delimitação da incidência objetiva do AIMI são efetuadas dentro da margem de “liberdade de conformação legislativa”.

Tentando-se assinalar a teleologia do imposto, interpreta-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 coletiva), independentemente do mesmo estar afeto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos, sendo este o propósito do n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI.

Vindo depois o legislador, num segundo momento, delimitar negativamente a incidência do imposto, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afetação, podem ser economicamente reconhecidos como fatores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais fatores de produção, produzem novas utilidades (bens económicos que satisfazem necessidades).

Para o efeito, o legislador 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 subtração ao AIMI dos prédios urbanos que, fruto do licenciamento de utilização declarado pelos municípios ou, na sua falta, do respetivo destino normal, são reconduzidos às tipologias das alíneas *b)* e *d)* do n.º 1 daquele preceito.

Pelo que, o universo de prédios urbanos sujeitos ao AIMI é apurado por recurso às restantes duas tipologias constantes do n.º 1 do artigo 6.º: prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção.

É, pois, inequívoco que se está perante uma norma de incidência objetiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito.

O imposto em sindicância não visa uma tributação genérica do património, apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva. Daqui resulta que, no quadro de uma tributação parcelar do património, *in casu*, incidente sobre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, os termos que adequadamente

devem ser tomados como base de comparação, para aferir da observância do princípio da igualdade, são os patrimónios de entidades com o mesmo objeto social, isto é, empresas com atividades de cariz imobiliário, pois só assim existe um confronto entre situações objetivamente iguais, sendo, portanto, de afastar que o cotejo seja estabelecido entre realidades patrimoniais de entidades que se dedicam a atividades económicas diferentes, bem como das pessoas singulares (que têm uma taxa bastante superior).

Deste modo, o AIMI respeita uma tributação parcelar do património sem visar especificamente empresas, pois compreende toda a espécie de sujeitos passivos que sejam titulares dos direitos reais enunciados sobre os prédios em causa, independentemente de assumirem carácter empresarial ou não, abrangendo, assim, para além de sociedades, fundações, associações, pessoas singulares.

Contrariamente ao que pretende a Requerente, entende-se que não é possível configurar a inconstitucionalidade de uma norma fiscal com base simplesmente em que a mesma possui influência significativa nas decisões económicas dos contribuintes, pois, por natureza, isso é um efeito típico das regras fiscais.

Acresce que não será 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.

Alega a Requerente que os imóveis e terrenos para construção tributados são o substrato patrimonial da sua atividade económica e que são essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica. Se tal é verdade por ser essa a classificação preconizada pelos normativos contabilísticos, tal, no entanto, não permite concluir que se esteja perante bens desprovidos de valor, porquanto são bens com valor de mercado e valor económico intrínseco que advém de diferentes fatores, como a localização, aptidão construtiva (no caso dos terrenos para construção) e, até, da sua tendencial escassez.

Ora, tais bens não são meramente instrumentais ao exercício da atividade, ao contrário, integram o próprio núcleo da atividade económica, são o objeto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a exploração ou revenda ou, no caso dos terrenos para construção, a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda.

Quanto aos terrenos, estes não se reconduzem a meros direitos de construção, de coisas futuras, e todos eles são bens autónomos, que, até, pela sua natural escassez, têm sempre valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, isto é, podem ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações.

Diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, é que desempenham uma função instrumental às atividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas atividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos.

E ainda que os imóveis tributados possam revelar-se instrumentais da atividade de promoção imobiliária, sempre os mesmos são idóneos a indicar que aquela pessoa coletiva é titular de bens que, em si mesmos, evidenciam uma específica abastança face aos demais proprietários imobiliários. Ou seja, 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. Apenas seria possível entender-se de modo diverso caso a específica qualidade do sujeito passivo e/ou a sua natureza estivesse projetada no critério normativo em sindicância, o que não é, de todo, o que acontece.

Como qualquer imposto sobre o património, o AIMI está dissociado de uma eventual realização de lucro com a venda dos bens imóveis, bem como da existência, ou não, de situação líquida negativa ou positiva, relevando, para a economia do imposto, apenas o valor patrimonial dos terrenos para construção e prédios habitacionais. Mas o facto de os imóveis serem bens de investimento, afetos a operações imobiliárias habitualmente desenvolvidas pelo proprietário, não afetando a capacidade contributiva revelada (como erradamente alega a Requerente), determinará que a tributação em AIMI seja suscetível de alguma atenuação no âmbito empresarial, já porque constitui custo da atividade, já pela possibilidade de repercussão (nos preços) que, em maior ou menor grau, sempre existe mesmo nos impostos sobre o rendimento das empresas.

Noutra ordem de considerações, o princípio da igualdade, na sua sub-dimensão do princípio da proporcionalidade, impõe a verificação pelo julgador de que as soluções

legislativas não se mostrem indubitavelmente, gritantemente, absolutamente desrazoáveis, tendo como pressuposto uma diferenciação que se impõe.

Destarte, como o tratamento diferenciado entre os prédios excluídos pela norma e aqueles sujeitos a incidência encontra justificação material bastante, mostra-se respeitado o princípio da igualdade, quer per si, quer na sua dimensão da igualdade proporcional, ou seja, inexistente qualquer violação ao princípio da proporcionalidade.

4.2. A Requerida remata assim o seu articulado:

«Nestes termos, e nos mais de direito, e com o mui douto suprimento de V. Ex.^a:

(i) Deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

Ou, caso assim não se entenda:

(ii) Requer-se, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP e no artigo 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, que seja determinada a notificação ao Ministério Público do douto acórdão arbitral.»

5. No dia 13 de maio de 2018, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a conceder prazo para a apresentação de alegações escritas e a fixar o dia 12 de setembro de 2018 como data limite para a prolação do acórdão arbitral.

6. Não foram apresentadas quaisquer alegações pelas Partes.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

*

A Requerida suscita, ainda que de forma implícita, a exceção da incompetência do Tribunal porque estando a Administração sujeita ao princípio da legalidade (artigo 262.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT) não pode recusar a aplicação de uma norma ou deixar de cumprir a lei invocando ou questionando a sua constitucionalidade.

É verdade que a Requerida se encontra diretamente subordinada à lei e tem de agir em conformidade com a mesma. Tal facto não prejudica, porém, o direito de os particulares suscitarem, nos litígios submetidos em concreto a julgamento dos tribunais, a inconstitucionalidade de determinadas normas, nem tão pouco pode impedir os tribunais, incluindo os arbitrais, de apreciarem as questões de inconstitucionalidade, que lhes sejam colocadas, aplicando ou desaplicando as normas em causa, no exercício dos poderes constitucionalmente conferidos (cfr. os artigos 204.º, 209.º e 280.º da CRP).

Relativamente a idêntica questão, acompanhamos a decisão arbitral de 04 de maio de 2018, proferida no processo n.º 675/2017-T do CAAD, na parte em que refere:

“Haverá, decerto, algum equívoco, pois, num Estado de Direito, é aos Tribunais e não a quaisquer outros órgãos, designadamente os que têm funções legislativas e executivas, que compete administrar a justiça, «assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados» (artigos 202.º, n.ºs 1 e 2, da CRP), para o que têm de interpretar e aplicar as leis para dirimir os litígios entre os cidadãos e a Administração.

E é também aos Tribunais que a CRP atribui o poder de controlar a constitucionalidade das leis, emitidas pelos órgãos com poder legislativo (artigo 204.º da CRP).

A presente decisão é proferida por um Tribunal, pelo que tem carácter jurisdicional, e no exercício do seu poder jurisdicional cabe-lhe aplicar a lei, segundo a sua interpretação, estando apenas sujeito à lei, tal como a interpreta, não estando obrigado a adoptar a interpretação adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ou a que hipoteticamente adoptariam os órgãos com poder legislativo se lhes fosse atribuída a competência para a aplicação da lei aos litígios pendentes nos Tribunais.

Por outro lado, no exercício da sua actividade interpretativa o Tribunal Arbitral não está limitado pela letra da lei, devendo adoptar todos os critérios de interpretação

*previstos na lei, designadamente os indicados no artigo 9.º do Código Civil e 11.º da LGT: «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», apenas não podendo considerar «o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um **mínimo** de correspondência verbal», que pode mesmo ser «imperfeitamente expresso»”.*

Em suma, não se pede à Requerida que proceda à aplicação ou desaplicação de normas por inconstitucionalidade. Esse pedido é dirigido aos tribunais em geral, incluindo aos arbitrais, nos feitos submetidos a julgamento.

Termos em que improcede a alegada exceção, concluindo-se pois pela competência do Tribunal.

*

Não existem quaisquer outras questões ou exceções que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial que desenvolve a sua atividade no setor da urbanização, construção, compra, venda, arrendamento e administração de imóveis e infraestruturas, bem como no âmbito da revenda de imóveis adquiridos para esse fim, gestão e exploração de estabelecimentos hoteleiros e aldeamentos turísticos.

b) A Requerente está enquadrada no CAE 41100 – “Promoção imobiliária (desenvolvimento de projetos de edifícios)”, detendo diversos imóveis e terrenos para construção que explora no âmbito da sua atividade.

c) A Requerente tem vindo a promover edificações à medida das suas capacidades financeiras e mediante as circunstâncias do mercado, estando o seu património predial destinado única e exclusivamente à exploração, através da venda ou arrendamento.

d) Em 1 de janeiro de 2017, a Requerente era proprietária dos prédios urbanos – prédios habitacionais e terrenos para construção – identificados nos documentos n.ºs 1 e 2 anexos ao pedido de pronúncia arbitral e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

e) Os imóveis detidos pela Requerente dividem-se em duas naturezas: os de natureza explorativa, nomeadamente os utilizados para a sua atividade referente às suas instalações ou imóveis com afetação comercial, os quais se encontram contabilisticamente registados como ativos fixos tangíveis; e, os inventários, que se destinam à prossecução da sua atividade comercial de construção e venda de imóveis, nos quais se incluem, maioritariamente, os terrenos para construção e prédios habitacionais. [cf. documentos n.ºs 5 e 6 com a PI]

f) A Requerente foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2017 ..., emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira com referência ao ano de 2017, no montante total de € 178.284,25, com prazo de pagamento no mês de setembro de 2017. [cf. documento n.º 1 com a PI]

g) Na mencionada liquidação foi considerado o valor tributável total de € 44.571.063,14, correspondente ao somatório dos valores patrimoniais tributários unitários dos aludidos prédios urbanos, ascendendo o valor tributário total dos prédios habitacionais a € 13.075.497,91 e o dos terrenos para construção a € 31.495.565,23. [cf. documentos n.ºs 1 e 2 com a PI]

h) Em 27 de setembro de 2017, a Requerente efetuou o pagamento integral do referido montante de AIMI liquidado. [cf. documento n.º 1 com a PI]

i) Em 4 de janeiro de 2018, foi apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, e nos documentos juntos aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

Como vimos, a Requerente começa por fundamentar o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação impugnada por padecer de várias inconstitucionalidades, em especial por violação dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, acabando por pedir a desaplicação do artigo 135.º-B, n.º¹, do CIMI por inconstitucionalidade material.

Refere a Requerente que o ato tributário controvertido materializa a violação dos mais basilares cânones da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva, pelo que não pode a Requerente conformar-se com o mesmo.

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

A. Enquadramento

A Requerente é uma sociedade anónima que desenvolve a sua atividade no setor da urbanização, construção, compra, venda, arrendamento e administração de imóveis e infraestruturas, bem como no âmbito da revenda de imóveis adquiridos para esse fim, gestão e exploração de estabelecimentos hoteleiros e aldeamentos turísticos. Neste contexto, o seu património predial encontra-se destinado única e exclusivamente à exploração, seja através da venda ou arrendamento, constituindo um verdadeiro meio essencial à prossecução da sua atividade económica.

Assim sendo, entende a Requerente, que o AIMI não lhe é aplicável, uma vez que com este visou o legislador *“tributar a titularidade de direitos reais sobre habitações de luxo, por ela revelar superior capacidade contributiva de quem os detém, concretizando,*

¹ A Requerente refere, cremos que por lapso, o n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI, quando a norma em questão afigura-se corresponder ao n.º 2 do mesmo preceito.

assim, o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva” (artigo 65.º do Pedido). Ora, no seu caso, sendo os imóveis e terrenos para construção essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica devem considerar-se excluídos de tributação.

Para tanto invoca a Requerente a jurisprudência que se firmou em torno da Verba 28 da Tabela Geral de Imposto do Selo e do espírito que presidiu à Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017.

Acontece que a Requerente parte de pressupostos errados quanto ao sentido e alcance dos preceitos aplicáveis, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

O Adicional ao IMI foi instituído pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017), que aditou ao Código do IMI o capítulo XV integrado pelos artigos 135.º-A a 135.º-K.

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjetiva do imposto, estabelecendo-se que *“são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português”, sendo “equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis”.*

Por sua vez, o artigo 135.º-B define o âmbito de incidência objetiva, estatuidando o seguinte:

Artigo 135.º-B

Incidência objetiva

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

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

A remissão feita no n.º 2 do artigo 135.º-B para o artigo 6.º do Código do IMI tem em vista caracterizar o que se entende como prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» para efeitos da exclusão do âmbito de incidência do adicional ao imposto.

Assim, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, tal como resulta do artigo 1.º do Código do IMI, e os artigos subsequentes definem, para efeitos do imposto, os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos (artigos 2.º a 5.º).

Por seu turno, o artigo 6.º estabelece as *espécies* de prédios urbanos, estatuidando o seguinte:

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção

nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3.

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

Com efeito, afigura-se claro que o legislador, ao definir a delimitação negativa da incidência do imposto por referência aos prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI, está precisamente a pretender remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo 676/2017-T, no seguimento da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 664/2017-T, cuja jurisprudência passamos a seguir, por com ela concordarmos, *“A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciados para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um destes fins. Abarca, para além disso, a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações.*

O âmbito de incidência objetiva, por efeito da remissão para aquele artigo 6.º, ficou assim definido não só por referência a uma certa espécie de prédios urbanos, mas também por referência ao procedimento administrativo através do qual foi efetuada a classificação ou, na falta de licença, à normal destinação desses prédios para os fins comerciais, industriais e serviços ou outros.”

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

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

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

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

“Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento².

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

² BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

No mesmo sentido, pode ler-se na Decisão Arbitral, relativa ao processo n.º 676/2017-T, no seguimento da jurisprudência fixada na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 664/2017-T, atrás referida, que: *“Tendo a lei definido o âmbito de incidência do imposto através de conceitos técnicos jurídicos utilizados noutros lugares do sistema é seguramente com esse sentido que tem de ser definido o âmbito aplicativo da disposição legal. As normas, por vezes, comportam mais do que um significado e então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. Mas se o legislador recorreu a uma linguagem técnico-jurídica especial, para expressar com maior precisão o seu pensamento, cabe ao intérprete socorrer-se do significado técnico-jurídico das expressões utilizadas, dispensando-se de elementos circunstanciais que apenas poderiam conduzir a um resultado interpretativo não pretendido pelo legislador (cfr., neste sentido, BAPTISTA MACHADO, Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador, Coimbra, 1993, pág. 182).*

Como se impõe concluir, a pretendida extensão da fórmula legislativa utilizada aos prédios afectos à actividade económica da empresa, independentemente da específica caracterização como prédios comerciais, industriais ou para serviços, não tem qualquer cabimento à luz dos critérios gerais da hermenêutica jurídica.”

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

Com efeito, tal interpretação não tem qualquer apoio na letra da lei nem tão pouco decorre do elemento racional e sistemático. Resulta claro da leitura e interpretação das normas em causa que a opção do legislador não foi no sentido preconizado pela Requerente. Uma tal opção pressuporia que o legislador, ao invés de ter delimitado o âmbito de incidência através de tipos caracterizados, tivesse optado por uma avaliação casuística em função afetação do imóvel, em termos práticos, a uma atividade económica ou ao funcionamento de uma pessoa coletiva. O que se demonstra não ter acontecido.

Em suma, repete-se, o critério relevante eleito pelo legislador, no âmbito da sua ampla margem de conformação, foi a classificação dos prédios face ao artigo 6.º do CIMI e

não a afetação dos mesmos à atividade económica da Requerente, quer como elemento do ativo fixo tangível ou do ativo circulante, como mercadorias (prédios destinados a venda) ou matéria-prima (terrenos destinado a construção). Acresce que tal afetação não consta da lei nem da Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.A, de 13-10-2016, na redação introduzida pela Proposta de Alteração de 18-11-2016, constante da exposição de motivos dos partidos políticos, nomeadamente do Partido Socialista, não obstante na redação inicial da referida Proposta de Lei bem como do Relatório OE2017, de outubro de 2016 (Estratégia de Promoção do Crescimento Económico e de Consolidação Orçamental - IV.2.3. Orientações de Política Fiscal) e ainda do ponto 1.4.2.1 – “Medidas fiscais para 2017” da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa, de 31-10-2016, estar prevista a afetação à atividade produtiva.

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

B. Quanto às questões de inconstitucionalidade

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

Quanto ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 676/2017-T, reproduzindo a Decisão Arbitral n.º 664/2017-T *“o Tribunal Constitucional tem sublinhado, um dos objetivos essenciais constitucionalmente definidos do sistema fiscal, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, é o da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, como se depreende do artigo 103.º, n.º 1, da Constituição.*

É esta vinculação do sistema fiscal à ideia de justiça social e à diminuição da desigualdade na distribuição social dos rendimentos e da riqueza que exige que o mesmo seja progressivo. Essa exigência está expressamente consagrada no âmbito da tributação do rendimento pessoal: de acordo com o n.º 1 do artigo 104.º, o imposto sobre o rendimento pessoal visa «a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar».

A progressividade fiscal requer que a relação entre o imposto pago e o nível de rendimentos seja mais do que proporcional, o que só pode alcançar-se aplicando aos contribuintes com maiores rendimentos uma taxa de imposto superior. Por outras palavras, há progressividade quando o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento da matéria coletável.

Consequentemente, a Constituição exige uma progressividade com a virtualidade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos (sobre todos estes aspetos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/13, n.ºs 97, 98 e 99).

A progressividade do sistema fiscal constitui também uma exigência do princípio da igualdade material.

Conforme refere CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo «a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério - o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)» (Direito Fiscal, 5ª edição, Coimbra, 2009, págs. 151-152).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor - enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103º e 104º da Constituição (ob. cit., pág. 152).

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento - «afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto

um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto» (ob. cit., pág. 154).

Também o Tribunal Constitucional, mais recentemente, tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no acórdão n.º 142/2004, onde se consigna que «[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação».

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa por exemplo no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de que a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará «a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo».

O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adoptar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 306/2010 e 695/2014)».

Aplicando o exposto ao caso em análise, realça-se, em primeiro lugar, tal como se pode ler no do Relatório do Orçamento para 2017 (pág. 60), que a criação do adicional ao IMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, visou introduzir na tributação *“um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados”*, e, nesse sentido, compagina-se com o princípio da progressividade do imposto a que se reporta o n.º 3 do artigo 104.º da Constituição, que tem como corolário a imposição tendencial de uma maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Segundo a doutrina, também se tem entendido que a tributação do património, a par da tributação do rendimento, constitui uma projeção da capacidade contributiva, funcionando como um prolongamento do imposto pessoal sobre os rendimentos e como o reforço de discriminação qualitativa (SÉRGIO VASQUES, *“Capacidade contributiva, rendimento e património”*, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, págs. 33 e 36).

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

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

Como se pode ler no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, *“A titularidade de um património imobiliário, para efeitos de venda e transformação, em vista à obtenção de resultados económicos, não deixa de constituir um activo patrimonial que é revelador de uma acrescida capacidade contributiva, que vai além do imposto que incide sobre o lucro tributável em razão da actividade económica desenvolvida. O que está em causa, por conseguinte, não é a tributação do rendimento real auferido por essas entidades através da actividade desenvolvida, mas a capacidade contributiva complementar que decorre da titularidade do património e que por si só pode facilitar a angariação de crédito ou o reforço da sua posição negocial na celebração de contratos*

(...)); no mesmo sentido, pode ainda ver-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 676/2017-T.

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

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

Além de que, na linha do que se entendeu no Acórdão Arbitral, de 17 de março de 2016, proferido no processo n.º 507/2015-T, *“haverá de estabelecer-se uma distinção entre a titularidade de património imobiliário destinado a habitação que constitui, em si, um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, e a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de actividades comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins que possam ser reconhecidos como factores de produção e cuja dimensão e valor patrimonial constitui, não tanto uma manifestação de riqueza, mas um padrão de adequação ao funcionamento da empresa.*

Afigura-se assim existir fundamento constitucionalmente aceitável para a restrição da incidência do adicional ao imposto aos prédios habitacionais por confronto com os imóveis classificados como comerciais, industriais ou para prestação de serviços, ficando afastada a invocada inconstitucionalidade com base na violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.”

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

A Requerente faz, ainda, alusão, a propósito das questões de constitucionalidade, a jurisprudência do Tribunal Constitucional incidente sobre a norma da Verba 28.1 da

Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Também aqui seguiremos o consignado no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, nos termos que se seguem: *“Deve começar por dizer-se que o preceito aí em análise não tem o mesmo conteúdo normativo que a disposição que agora está em apreciação e que o entendimento jurisprudencial que veio a ser firmado não pode ser transposto directamente para a situação do caso vertente.*

O princípio da igualdade tributária foi mobilizado nesse aresto por se ter entendido que a inclusão no âmbito de incidência da norma de um terreno para construção a par de um prédio habitacional já edificado não reflecte a diferente capacidade contributiva dos respectivos proprietários, sendo essa a razão determinante do juízo de inconstitucionalidade. No caso vertente, ao contrário, para efeito da exclusão do Adicional ao IMI, pretende-se estabelecer a equiparação entre terrenos para construção e prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços na perspectiva inversa de que os terrenos para construção potencialmente utilizáveis para esse fins não se distinguem dos prédios já edificados que se encontrem classificados como comerciais, industriais ou para serviços.”

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

IV. DECISÃO

Termos em que acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a exceção suscitada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis com o n.º 2017 ..., emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira com referência ao ano de 2017, no montante total de € 178.284,25, com a conseqüente absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **178.284,25 (cento e setenta e oito mil duzentos e oitenta e quatro euros e vinte e cinco cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Requerente**.

Notifique.

Lisboa, 26 de julho de 2018.

Os Árbitros,

(Maria Fernanda dos Santos Maçãs)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(Nina Aguiar)