

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 669/2017-T

Tema: Adicional ao IMI - Competência do Tribunal Arbitral; artigo 135.º - B, n.º2, do Código do IMI

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Miguel Carrasqueira Baptista e Rita Guerra Alves (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I - RELATÓRIO

1.A Requerente, A..., SA, com sede na ..., ..., ..., ...-... ..., portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva, NIPC..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

A Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) com o n.º 2017... de 2017, que fixou um imposto a pagar de € 124.286,12 (cento e vinte quatro mil, duzentos e oitenta e seis euros e doze cêntimos) bem como, os respetivos juros compensatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro Presidente a Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs, o Dr. Miguel Carrasqueira Baptista e a Dra. Rita Guerra Alves como árbitros vogais, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 2018-02-14, as partes foram devidamente notificadas e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 2018-03-06, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

Por despacho de 13 de Maio foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se designado o dia 6 de setembro como data limite para a prolação da decisão arbitral.

As partes não apresentaram alegações.

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de IMI, o seguinte:

- a. A Requerente foi notificada do ato tributário de liquidação de AIMI, relativo ao ano 2017, com referenda ao património predial detido pela mesma, sobre o prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "*terreno para construção*" e com uma potencial afetação futura de "*serviços*"; e o prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "*terreno para construção*" e com uma potencial afetação futura de "*habitação*".
- b. Defende a Requerente que 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.
- c. Neste contexto, e salvo melhor opinião, considera a Requerente que a liquidação de AIMI em análise padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, deve a mesma ser anulada com todos os efeitos legais.

- d. Sustenta a Requerente que a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objetiva, consagrada no n.º 2 do artigo 135º -B do Código do IMI, assentou, essencialmente, na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detém imóveis para a prossecução do respectivo objeto social.
- e. Defende a Requerente que a detenção destes imóveis configura efetivamente o substrato de toda atividade por si desenvolvida e que está limitada a operações relacionadas com bens imóveis.
- f. Mais sustenta que estes imóveis consubstanciam verdadeiros elementos do processo produtivo da atividade da Requerente, seja enquanto bens de arrendamento, seja enquanto verdadeiros inventários destinados a transformação futura, destinando-se exclusivamente à prossecução da respetiva atividade e nunca podendo ser comparados com elementos demonstradores da sua riqueza.
- g. Alega que a detenção de imóveis por uma sociedade imobiliária como a aqui Requerente - ainda que em elevado número -, não representa uma (acrescida) capacidade contributiva que possa legitimar a aplicação do AIMI.
- h. Ora, assim sendo, resulta evidente que o AIMI - conforme previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI - não poderá jamais incidir sobre os imóveis detidos pela Requerente no âmbito da sua atividade, conquanto não se encontram verificados os princípios subjacentes a tributação aqui em análise.
- i. De facto, tributar estes imóveis significaria tributar diretamente uma "atividade económica" - algo que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.
- j. A Requerente defende que é ilegal a tributação de terrenos para construção com fins comerciais, industriais ou serviços.
- k. Defende, que resulta evidente que, ao instituir o AIMI, o legislador pretendeu tributar os prédios com fins habitacionais, enquanto efetivas manifestações de riqueza. Assim, foi clara a intenção do legislador de excluir do âmbito de aplicação do AIMI todos os prédios afetos a atividades económicas.
- l. Pelo que, no que concerne à tributação de "terrenos para construção", deverá entender-se que todos os "terrenos para construção" afetos a atividades

- económicas também se encontram, necessariamente, excluídos desta tributação, i.e. todos os "terrenos para construção" que tenham uma (potencial) afetação a "comercio, industria, serviços" ou "outros".
- m. A Requerente alega a título subsidiário a inconstitucionalidade do regime legal do AIMI, por ser 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. 3, do mesmo diploma.
 - n. O regime legal do AIMI, em concreto os respetivos artigos 135.º 2 -A e 135.º 2 -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, 2 da CRP.
 - o. Termina a Requerente pedindo a anulação daa Liquidação de AIMI *sub júdice*, conquanto a mesma enferma de *vício* de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de uma norma materialmente inconstitucional
2. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
- a. 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 arts. 266.º n.º 2 da CRP, 3.º n.º 1 do CPA e 55.º da LGT.
 - b. Defende a Requerida, que o AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas coletivas 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.
 - c. Deste modo, no que respeita às pessoas coletivas e estruturas equiparadas, o AIMI tem natureza de tributação de natureza real, refletindo desta forma a ideia de que

os elementos integrantes do património imobiliário detido por estas entidades desempenham, em regra, uma função económica, não representando, por isso, uma mera acumulação de riqueza.

- d. 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.
- e. Alega a Requerida que o facto de os imóveis serem bens de investimento, afetos a operações imobiliárias habitualmente desenvolvidas pelo proprietário, não afetando a capacidade contributiva revelada, determinará que a tributação em AIMI seja suscetível de alguma atenuação no âmbito empresarial, porque constitui custo da atividade, pela possibilidade de repercussão (nos preços) que, em maior ou menor grau, sempre existe mesmo nos impostos sobre o rendimento das empresas.
- f. Defende a Requerida que o AIMI é, além do mais, um gasto dedutível, influenciando negativamente o lucro tributável do exercício, ou é dedutível à colecta do IRC quando os prédios na matéria colectável sejam incluídos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem (n.ºs 1 e 2 do art.º 135.º-J CIMI).
- g. Assim sendo, o AIMI suportado em cada ano alivia o montante do IRC liquidado e pago.
- h. Mais sustenta a Requerida que quanto ao facto de o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção, mesmo que estejam classificados como comerciais, industriais e serviços, o juízo de inconstitucionalidade em face de uma propalada, mas inexistente, violação do princípio da igualdade assenta na diferença que existirá face às pessoas singulares.
- i. Defende a Requerida que por força da exclusão de tributação prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, a aferição deve ser feita, conforme resulta do aí previsto, nos termos da tipologia prevista no artigo 6.º do Código do IMI,
- j. Não importando tal, desde logo, uma discriminação dos terrenos para construção, precisamente por se tratar de prédios urbanos com tratamento normativo

específico, como o evidenciam as próprias regras de avaliação (cf. art.ºs 38.º e seguintes, e especificamente para os terrenos para construção o art.º 45.º do CIMI), pelo que se deve reconhecer a presença normativa de circunstâncias e fatores próprios a cada espécie de prédio urbano que justificam as distinções de regime.

- k. Pelo que 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.
- l. 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.
- m. 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.
- n. Não uma edificação futura, com a consequente espécie de prédio urbano que venha a surgir subsequentemente, incluindo as frações autónomas ou andares suscetíveis de utilização independente que possam existir, que, verdadeiramente, são meras abstrações virtuais de situações não constituídas nem jurídica, nem factualmente.
- o. Isto significaria, afinal, que a tributação se determinaria, em vez da capacidade contributiva atual e efetiva, em função de uma capacidade contributiva futura e eventual.
- p. Termina a Requerida alegando, em suma, não merecendo a liquidação impugnada qualquer censura, deve o pedido arbitral ser julgado improcedente, com as demais consequências legais.

II. SANEAMENTO

3.1. A Requerida suscita a exceção da incompetência do Tribunal porque estando a Administração sujeita ao princípio da legalidade (artigo 262.º, n.º2, 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 04-05-2018, 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 seguir a interpretação adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ou a que hipoteticamente adotariam 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 atividade interpretativa o Tribunal Arbitral não está limitado pela letra da lei, devendo seguir 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.

3.2. As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

3.3 O processo não enferma de nulidades.

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

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

III. DO MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

4. Os factos relevantes para a decisão da causa tidos como assentes são os seguintes:
 - a. A Requerente é uma sociedade anónima com objeto social de compra e venda de imóveis e revenda adquiridos para esse fim, permuta e arrendamento de imóveis. Remodelação e promoção imobiliária. Prestação de serviços relacionados com a atividade.
 - b. A Requerente é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€.

- c. A Requerente é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia do..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "habitação", com um VPT de 7.408.810,05€.
- d. A Requerente procedeu ao pagamento integral e atempado do acto tributário que consubstanciou a liquidação de AIMI (doc n.º 3 junto pela Requerente com o Pedido).

5- FACTOS NÃO PROVADOS

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

6-FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

A factualidade provada teve por base a posição assumida por cada uma das partes e não contrariada pela parte oposta, a análise crítica dos documentos juntos aos autos, cuja autenticidade e veracidade não foram impugnadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou processo administrativo e não questiona o que é afirmado pela Requerente sobre a natureza dos prédios referidos nos pontos b) e c) do probatório pelo que se considera assente se tratar de terrenos para construção para os fins aí indicados.

III-2- DO DIREITO

Como vimos, em termos sintéticos, considera a Requerente que a liquidação de AIMI em análise padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, deve a mesma ser anulada com todos os efeitos legais. Designadamente para a Requerente a interpretação das normas em apreço levada a efeito pela Requerida é contrária à *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objetiva, consagrada no n.º 2 do artigo 135.º -B do Código do IMI, assentou, essencialmente, na

intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detém imóveis para a prossecução do respetivo objeto social.

A Requerente, sociedade imobiliária, cujo objeto social compreende a compra e venda e arrendamento de bens imóveis, defende que os prédios em causa se encontram diretamente afetos à atividade económica (ramo imobiliário) que desenvolve, pelo que não se encontram abrangidos pelo âmbito de incidência do adicional ao IMI criado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, através do aditamento dos artigos 135.º-A e segs. ao Código do IMI. De facto tributar estes imóveis significaria, segundo a Requerente, tributar diretamente uma “atividade económica”- “algo que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI”.

Num outro plano de análise, a Requerente considera igualmente ilegal a tributação de terrenos para construção que tenham uma potencial afetação a “comércio, indústria, serviços” ou “outros”, devendo considerar-se cobertos pela cláusula de exclusão do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI.

Vejamos.

III-2-A) Quanto à ilegalidade da liquidação por erro de interpretação das normas aplicáveis

A)1- Quanto ao terreno para construção com uma potencial afetação à habitação

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

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

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

Artigo 135.º-B

Incidência objetiva

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

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

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

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

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

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

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

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

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.

Atento o exposto e quanto à primeira questão, diga-se, desde já, que a literalidade dos artigos 135.º-A/1 e 135.º-B/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.

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 pensamento. (1)

“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.”

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.

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

A)2- Quanto ao terreno para construção com uma potencial afetação a “serviços”

Já no que se refere ao pedido da Requerente quanto à ilegalidade da tributação de terrenos para construção que tenham uma potencial afetação a “comércio, indústria, serviços” ou “outros”, por considerar que se encontram cobertos pela cláusula de exclusão do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI, por ter sido essa a clara intenção do legislador, seguimos a jurisprudência do CAAD vertida nos proc. n.ºs **668/2017-T, 675/2017-T, 681/2017-T, 688/2017-T, 677/2017-T.**

Atento o anteriormente exposto quanto ao regime jurídico do AIMI, em concreto quanto à incidência objetiva e subjetiva do mesmo, vejamos então, se o prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços", está ou não abrangido pelo Adicional do Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI),

De realçar, que não se mostra impugnada a sua afetação a serviços ou a atividade da empresa, uma vez que ficou provado que o terreno alvo da liquidação se destina a terreno para construção e com uma potencial afetação futura de "serviços".

Tal como referido, sobre a ora questão, varias pronúncias foram proferidas pelo CAAD, em concreto nos seguintes processos **668/2017-T, 675/2017-T, 681/2017-T, 688/2017-T, 677/2017-T**, jurisprudência com a qual concordamos, nas quais foi decidido no sentido de que os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou de

¹ BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

serviços, não se encontram abrangidos pelo disposto no artigo 135-A, e consequentemente não são alvo do AIMI.

Seguindo a jurisprudência supra citada, reitera-se o sentido da criação do AIMI, como um tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação «*um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados*» (Relatório do Orçamento para 2017, página 60), assim sendo, compagina-se com o objetivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, tal como o dispõe o n.º 3 do artigo 104.º da CRP. A progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Por outro lado, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a atividade produtiva, designadamente os «*comerciais, industriais ou para serviços*», encontra fundamento constitucionalmente aceitável na obrigação do Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das atividades produtivas e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP].

E na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17-03-2016, proferido no **processo n.º 507/2015-T**, enquanto a titularidade de património imobiliário destinado a habitação de valor elevado é um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de atividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao funcionamento das respetivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor indício de abastança.

Igualmente vem sendo entendimento do Tribunal Constitucional, que o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas

de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional. (²)

Com efeito, terá fundamento constitucionalmente aceitável a restrição da incidência do AIMI aos prédios habitacionais e terrenos para construção de prédios habitacionais, que veio a ser consagrada na redação para o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, na interpretação que atrás se adotou.

Sendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva à titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado, não teria coerência não aplicar o tributo a edifícios destinados a serviços (³) e aplicá-lo aos terrenos que se destinam à sua construção, cujo valor é incorporado no valor dos edifícios.

Assim, numa perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), de valor interpretativo decisivo, imposto pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica (⁴), deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como «*para serviços*» como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos destinados à construção desses prédios.

(2) Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 398, página 81;
- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
- n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

(3) No caso em apreço, a questão apenas se coloca em relação a um terreno para construção de edifício ou edifícios destinados a serviços.

(4) BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, página 191.

De qualquer forma, a adotar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela será materialmente inconstitucional, sendo incompatível com o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), ao considerar facto tributário a titularidade de terrenos para construção de prédios destinados a serviços e não a titularidade dos prédios neles construídos, por consubstanciar um tratamento desprivilegiado dos contribuintes que se encontram na primeira situação, sem justificação material, pois é necessariamente menor a capacidade contributiva indiciada pelo património imobiliário nessa situação, que terá de estar presente, e com aumento, na segunda.

Em situações de injustificado tratamento discriminatório, traduzido na imposição de um dever ou encargo com violação do princípio da igualdade, o que é ilegítimo é, em princípio, o ato de imposição do dever apenas a alguns dos contribuintes, devendo a desigualdade ser resolvida com eliminação dos deveres ou encargos para quem com eles foi discriminariamente onerado. (5)

Pelo exposto, a liquidação de AIMI impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI, na parte em que inclui no valor tributável o valor patrimonial tributário do prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€.

Assiste, assim, razão à Requerente, nesta parte, devendo proceder o respetivo pedido.

III-2-B) Quanto às questões de inconstitucionalidade

Finalmente coloca, ainda, a Requerente a inconstitucionalidade da disposição legal do artigo 135.º-B, n.º2, do Código do IMI, por violação do princípio da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva, quando interpretada no duplo sentido de que o

(5) Essencialmente neste sentido, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, volume I, 4.ª edição, 2007, página 344.

âmbito de incidência do adicional ao imposto abarca a titularidade da propriedade de imóveis quando estes correspondam ao substrato da própria atividade económica por si desenvolvida, e de que a exclusão do âmbito de incidência abrange os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais ou para serviços e não já os terrenos para construção que se destinem a esses mesmos fins.

Defende, assim, a Requerente que o regime legal do AIMI, em concreto os respetivos artigos 135.º, n.º- A e 135.º, n.º-B, ambos do Código do IMI, e a tributação resultante do mesmo, promovem um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º, n.º, da CRP.

Como ficou consignado nas Decisões Arbitrais que temos vindo a seguir “o Tribunal Constitucional tem sublinhado, um dos objectivos essenciais constitucionalmente definidos do sistema fiscal, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, é o da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, como se depreende do artigo 103.º, n.º 1, da Constituição.

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

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

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

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

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

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

“Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento - «afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto» (*ob. cit.*, pág. 154).

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

“O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções 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 seleccionado 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.º 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 projecção 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, cfr. 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 específica situação das entidades que desenvolvem actividade de concessão de crédito no âmbito imobiliário, não se afigura merecer um tratamento especial relativamente à generalidade dos cidadãos no que concerne a detenção de imóveis destinados a habitação.

“Na verdade, a titularidade de um património imobiliário de valor elevado evidência, 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 destrição 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.”

A Requerente alega, ainda, a inconstitucionalidade resultante da discriminação operada pela norma do artigo 135.º-B, n.º2, do Código do IMI, no tocante aos terrenos de construção, por desconsideração da potencial afetação desses terrenos aos fins de comércio, indústria ou serviços, tomando como ponto de referência os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços que se encontram excluídos da tributação por força do estatuído naquela disposição.

Trata-se, porém, de questão que já foi apreciada no ponto anterior, pelo que se remete para o que aí foi referido.

Termos em que, ante o exposto, procede parcialmente o pedido da Requerente, por procedente no que se refere à questão da aplicação do AIMI ao valor do terreno para construção com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€.

III-2-C) Direito a reembolso e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição do imposto pago, bem como de pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerida veio argumentar, em suma, que «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» e «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».

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Como ficou consignado, entre outros, no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 686/2017-T, “Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o

RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

“O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

“Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

“Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.”

Impõe-se assim apreciar o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

Como ficou dito, o pedido é parcialmente procedente apenas quanto ao AIMI relativo ao valor do terreno para construção com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€.

Por isso, a Requerente tem o direito de ser reembolsada da quantia indevidamente paga, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é

essencial para «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

A ilegalidade da liquidação não resulta de inconstitucionalidade, mas sim da interpretação que se deve fazer do n.º 2 do artigo 135.º-B e do n.º 3 do artigo 135.º-C do CIMI.

Assim, não tem aplicação aqui a jurisprudência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a inexistência de direito a juros indemnizatórios nos casos em que a ilegalidade da liquidação deriva de inconstitucionalidade.

A ilegalidade desta liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois emitiu-a por sua iniciativa, com errada interpretação da lei.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento indevido até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Termos em que, pelo exposto, procede o pedido de reembolso da quantia de imposto indevidamente pago, bem como o relativo ao respetivo pagamento de juros indemnizatórios.

Tem assim direito ao reembolso da parcela de imposto indevidamente pago no montante de €94.650,88 cfr doc 1, e respetivos juros indemnizatórios.

**

IV. DECISÃO

Termos em que acorda este Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedente a exceção suscitada pela Requerida;
- b. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, por procedente a liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis n.º 2017..., relativa ao ano de 2017, apenas quanto à questão da aplicação do AIMI ao valor do terreno para construção com o artigo matricial n.º..., da freguesia da..., concelho de Lisboa,

- inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€, e,
- c. Nesta sequência, anular parcialmente a referida liquidação no montante de 94.650,88 €;
 - d. Com a consequente manutenção na ordem jurídica da liquidação na parte referente ao artigo matricial n.º..., inscrito na matriz como “terreno para construção” e com potencial afetação a futura “habitação”, com um VPT de 7.408.810,05€.
 - e. Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente do montante de imposto indevidamente pago no montante de €94.650,83, bem como nos respetivos juros indemnizatórios.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 124.286,12 (cento e vinte e mil e duzentos e oitenta e seis euros e doze cêntimos), correspondente ao valor das liquidações a que se pretendia obstar, em conformidade com o disposto nos artigos 305.º, n.º2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e 3.º, n.º2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), no termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Requerida nas percentagens de 24% e 76%, respetivamente.

Notifique.

Lisboa, 19 de setembro de 2018.

Árbitros

Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente)

(Vencida, quanto à alínea d) da decisão, nos termos da declaração de voto em anexo).

Miguel Carrasqueira Baptista (árbitro vogal)

(vencido, nos termos da declaração em anexo)

Rita Guerra Alves (árbitro vogal)

Voto de vencida

Julgaria totalmente improcedente o pedido, em conformidade com a jurisprudência seguida no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 676/2017-T, cuja jurisprudência seguiremos de perto.

Não acompanho, assim, o presente acórdão quanto à procedência do pedido relativamente ao prédio urbano com o artigo matricial n.º ..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz como "terreno para construção" e com uma potencial afetação futura de "serviços"; com um VPT de 23.662.720,00€.

Parte-se do pressuposto errado quanto ao sentido e alcance do disposto no artigo 135.º-B, n.º 2, do AIMI, que se limita a excluir do adicional os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», remetendo para a caracterização que é efetuada no artigo 6.º desse Código quanto a essas espécies de prédios urbanos.

Como vimos, esse preceito distingue, no seu n.º 1, entre prédios “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros” e define nos números subsequentes os critérios normativos de que depende a classificação de um prédio urbano em qualquer uma dessas espécies. Os terrenos para construção são, como resulta do n.º 3 desse artigo 6.º, os terrenos que tenham sido abrangidos por operação de loteamento ou licença de construção e não se destinem a outros fins de natureza urbanística, e não se confundem com os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, que são aqueles que se encontrem licenciados para esses fins ou, na ausência de licença, tenham como destino normal cada um desses fins.

Como ficou consignado nos Acórdãos proferidos nos Processos n.ºs. 664/2017-T e 676/2017-T “Tendo o legislador definido uma cláusula de exclusão por referência expressa e precisa a certas espécies de prédios urbanos, que são imediatamente identificáveis no contexto da lei, não é possível efectuar uma interpretação extensiva de modo a aí incluir outras tipologias que o legislador manifestamente não quis considerar. Não podendo sequer chegar-se a esse resultado interpretativo com base em meras considerações de ordem pragmática ou de identidade teleológica.

“Ainda que se justificasse, numa perspectiva de política fiscal, conferir aos terrenos para construção destinados a edificações para fins comerciais, industriais ou para serviços o mesmo estatuto que veio a ser atribuído aos prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, o certo é que não foi essa a opção legislativa, que se limitou a excluir do âmbito de incidência do imposto esses tipos de prédios e não aqueles outros que potencialmente pudessem ser utilizados para esses mesmos fins.”

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

Retomando o consignado no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 664/2017-T, “deve ter-se em linha de conta que estamos perante factos tributários diversos. Num caso, a lei sujeita a tributação terrenos urbanizáveis que constituem um activo económico por efeito da sua aptidão para a construção. Noutro caso, a lei exclui do imposto o património edificado que desempenha uma função instrumental relativamente à actividade produtiva.

“Não há uma necessária conexão entre essas duas realidades. O terreno para construção tem um valor patrimonial próprio que constitui, em si, um indicador de capacidade contributiva que é susceptível de ser objecto de um imposto autónomo sobre o património, independentemente da sua eventual e futura utilização através da implantação de edifício para fins comerciais, industriais ou serviços. O património já construído que se encontre classificado como imóvel comercial, industrial ou para serviços tem já uma função instrumental relativamente a uma certa actividade produtiva que o legislador, dentro da sua margem de livre conformação, pode pretender salvaguardar no quadro das suas incumbências de incremento do desenvolvimento económico e social, que têm assento constitucional (artigo 81.º da Lei Fundamental).”

Neste contexto, não faria qualquer sentido estar a isentar de AIMI os terrenos para construção, enquanto tais, que gozam de uma capacidade construtiva meramente potencial do tipo de prédio a edificar (para comércio, indústria ou serviços), pois estaria o legislador a incentivar a sua não edificação e utilização efetiva numa atividade produtiva.

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

Fernanda Maçãs

Declaração de Voto

Votei vencido quanto à não anulação da liquidação objecto do pedido na parte referente ao prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia do ..., por considerar que a norma sindicada – traduzida no artigo 135.º-B do Código do IMI, na medida em que impõe a tributação em Adicional do IMI exclusivamente à detenção de prédios urbanos habitacionais ou terrenos situados em território Português suscita censura constitucional, por violar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Em termos gerais, importará ter presente que, de acordo com o n.º 4 do artigo 103.º da CRP, “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”. Dada a natureza Adicional desta tributação introduzida com a Lei do Orçamento do Estado para 2017, sempre teria que ser exigida uma medida de igualdade mais acentuada, o que não sucede no caso do Adicional do IMI. Nomeadamente porquanto este imposto exclui de tributação vectores essenciais do património dos cidadãos e das empresas como sejam os terrenos rústicos. Mesmo considerando a praticabilidade da recolha da receita, factor várias vezes defendido pela Doutrina e pela Jurisprudência como sendo inerente a qualquer tributo, poderiam ser facilmente tributados neste imposto bens sujeitos a registo como p.e. aeronaves de turismo ou barcos de recreio, já de si susceptíveis de indiciarem manifestações injustificadas de fortuna nos termos do previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária.

Em particular tendo presente que o fundamento deste imposto, como o demonstra a respectiva “consignação” efectuada no citado Relatório do Orçamento do Estado para 2017, é fundear as pensões de reforma. Ou seja, não sendo a recolha da receita motivada por qualquer gasto do Estado associado à detenção dos imóveis, como não poderia ser, senão perder-se-ia a natureza de imposto, não é possível compreender porque é que a pessoa singular detentora de imóveis para habitação de valor superior a 600.000€ ou a pessoa colectiva que detenha qualquer imóvel para habitação deve estar a contribuir para o financiamento da Segurança Social, enquanto o proprietário de jactos privados ou de

barcos de recreio (ou de outros bens sujeitos a registo e portanto facilmente controláveis em termos de tributação) não o deverá fazer.

Não atingindo o adicional do IMI estas manifestações de capacidade contributiva, bem como arbitrariamente tributando os cidadãos e as empresas em função da escolha da afectação do seu património, como a seguir se demonstrará, viola o artigo 135.º-B do Código do IMI o previsto nos artigos 3.º, 13.º, 103.º e 104.º da CRP.

Aferindo a constitucionalidade deste adicional do IMI, e reportando-nos ao caso concreto, será igualmente incompreensível a ausência de progressividade na tributação das pessoas coletivas. Concretamente, ao longo de todo o Relatório do Orçamento do Estado para 2017, o Adicional do IMI é apresentado como um imposto progressivo de base pessoal, uma medida que contribuiria para o reforço da progressividade do sistema fiscal e para a progressividade da tributação do património.

“Os objetivos extrafiscais serão importantes para a definição da fiscalidade. Destacam-se entre todas estas medidas (...) as que promovem uma fiscalidade mais progressiva, com o imposto sobre o património;” (pág. 14 do citado Relatório).

"A consignação da tributação progressiva do património imobiliário ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social corresponde ao objetivo do programa do governo de alargar a base de financiamento da Segurança Social, ao mesmo tempo que se introduz um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema." (pág. 57 do mesmo documento).

Conforme citado na Decisão supra, de acordo com o Tribunal Constitucional (cfr. Acórdão n.º 187/13) “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.”

Ainda que a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017 previsse, também para as empresas, uma dedução de 600.000€ à matéria coletável (o que tornaria de algum modo o imposto progressivo), esta dedução foi suprimida na redação final, eliminando qualquer progressividade do AIMI no âmbito da tributação das empresas. Tornando o Adicional do IMI, para empresas, meramente proporcional. E assim violando efetivamente o princípio da igualdade porquanto a diferenciação na tributação do património detido por pessoas singulares e do património detido por pessoas coletivas é meramente arbitrária.

Importa também ter presente a expressa intenção do legislador, cf. Relatório do Orçamento do Estado para 2017, da tributação dos patrimónios imobiliários mais avultados, sem causar impactos negativos na atividade económica. Para o efeito o legislador excluiu da incidência objetiva de imposto os prédios urbanos para fins industriais, comerciais, para serviços e outros. Contudo, o facto de manter a tributação, nas empresas, de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção introduz manifestas desigualdades relativamente às empresas cujo património seja exclusivamente composto por prédios industriais, comerciais, para serviços ou outros.

Efectivamente, não é seguro que a detenção de património imobiliário habitacional e terrenos para construção por parte de uma empresa constitua um indício tendencialmente seguro de abastança económica, porquanto a detenção destes imóveis por empresas terá, em princípio, como finalidade a prossecução da respetiva atividade económica, seja ela de compra para revenda, permuta, arrendamento, construção e promoção imobiliária, não cabendo no âmbito do Adicional do IMI questionar a decisão económica de detenção deste tipo de imóveis.

O substrato da tributação em Adicional do IMI será a excecional capacidade contributiva manifestada pela detenção de determinado tipo de imóveis (habitacionais e terrenos para

construção), não sendo esta aferível, no caso de empresas, pela tipologia dos imóveis adquiridos porquanto quaisquer que sejam, sempre podem constituir objecto do exercício da respetiva actividade económica. Aliás, o próprio legislador já previu, indiciariamente, a situação de não afectação dos imóveis à actividade económica das empresas quando introduziu uma diferente tributação de prédios habitacionais detidos por pessoas coletivas afetos ao uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes (cf. n.º 3 do artigo 135-F do Código do IMI).

Pelo que, existe uma efetiva discriminação negativa das empresas detentoras de prédios urbanos habitacionais e/ou terrenos para construção relativamente às empresas que apenas detenham imóveis excluídos da incidência de Adicional do IMI.

Por último, e embora dando provimento ao pedido relativo à anulação da liquidação em causa na parte relativa ao imóvel com o artigo matricial n.º..., da freguesia da ..., a minha decisão assenta na inconstitucionalidade, conforme acima referido, e não na respectiva ilegalidade. Na esteira da Doutrina que, com mais desenvolvimento, se retira de “Justiça Constitucional”, de Carlos Blanco de Moraes e “A decisão de inconstitucionalidade” de Rui Medeiros, a interpretação conforme à Constituição só pode ocorrer quando existam várias interpretações possíveis para a mesma norma (polissemia de sentidos da norma). O que, salvo melhor opinião, não é o caso do presente preceito. Na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI, face ao disposto no número 2 do mesmo artigo, não há qualquer margem para inclusão de outro tipo de prédios que não sejam um edifício ou uma construção, pelo que nela nunca poderia ser incluído um terreno. Seria necessário defender que o legislador não se soube exprimir para que tal fosse possível, o que não se encontra previsto igualmente nos critérios interpretativos previstos no artigo 9.º do Código Civil, em particular o seu n.º 2 de acordo com o qual “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.”

Miguel Carrasqueira Baptista