

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 430/2018-T

Tema: AIMI – Inconstitucionalidade das normas do artigo 135º-B.

DECISÃO ARBITRAL

Nuno Maldonado Sousa, árbitro das listas do CAAD designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o tribunal arbitral singular, constituído em 14-11-2018, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

I. Relatório

1. A A... S.A., NIPC..., com sede no ..., ..., ... – Maia, requereu a constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para apreciar a legalidade dos ato tributário de liquidação de adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) n.º 2017 ... do ano de 2017, no valor de 16.196,97 €.

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

2. O pedido de **constituição do tribunal arbitral** foi aceite pelo Presidente do CAAD em 04-09-2018 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em 10-09-2018.

Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral com árbitro singular o signatário,

que manifestou a aceitação do encargo no prazo legal. Em 24-10-2018 as partes foram notificadas desta designação e não manifestaram intenção de recusar a designação do árbitro, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 14-11-2018. O prazo para prolação da decisão foi prorrogado por dois meses em 15-04-2019 e em 14-06-2019.

3. A Requerente peticiona nestes autos a anulação da liquidação já identificada, para o que **invocou** ser uma sociedade comercial que desenvolve a sua atividade no setor imobiliário. É proprietária dos prédios urbanos identificados na liquidação, que adquiriu no âmbito da sua atividade económica e com o fito de neles promover a edificação de super e hipermercados, tendo-o já feito nalguns deles.

A Requerente considera que as normas de incidência do AIMI contidas nos artigos 135º-A e seguintes do CIMI¹, padecem de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13º da CRP², concretizado na sua vertente da capacidade contributiva. Afirma ainda que o AIMI discrimina de forma injustificada as empresas do sector imobiliário que para o desenvolvimento da sua atividade precisam de deter imóveis. Invoca a favor da sua tese o Acórdão do TC³ n.º 590/2015. Na mesma linha de orientação, afirma ainda que a liquidação 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. **Conclui que** em especial o n.º 2 do artigo 135º-B do AIMI viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos artigos 13.º e 104.º, n.º 2 e 3, todos da CRP o que deve determinar a anulação da decisão e da liquidação.

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustentou nos autos a falta de razão dos fundamentos da Requerente. Afirmou designadamente, que o AIMI incidente sobre terrenos para construção tem um regime próprio, devidamente estruturado e que a jurisprudência mencionada pela Requerente, a propósito do antigo regime do Imposto do Selo, não tem o alcance pretendido. Acrescenta que a mais recente jurisprudência do

¹ Utiliza-se o acrónimo *CIMI* para designar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

² Utiliza-se o acrónimo *CRP* para designar a Constituição da República Portuguesa.

³ Utiliza-se o acrónimo TC para designar o Tribunal Constitucional.

Tribunal Constitucional que se pronunciou sobre a verba 28.1 do Imposto do Selo, que o Requerente sustenta ser o antecedente histórico do AIMI, concluiu pela conformidade constitucional daquela norma⁴. **A AT conclui** pela constitucionalidade das normas de incidência referenciadas, pela legalidade da liquidação e pela total improcedência do pedido.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em subordinação com as normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT e encontra-se em funções, em obediência às normas no artigo 21º, n.º 1 do mesmo diploma.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea a), do já referido regime.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo regime e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

III. Fundamentação

III (a) – Matéria de facto

Com relevância para a decisão, há que considerar os seguintes factos que se assentaram:

- A. A Requerente é sociedade comercial que desenvolve a sua atividade no setor imobiliário. [RI, 1º]
- B. Encontram-se inscritos na matriz a favor da Requerente os seguintes prédios urbanos:
[RI, 3º; PA, p. 41]

⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 443/2018 no processo 440/2016 [Cláudio Monteiro]; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 485/2018, no processo n.º 441/17 [Pedro Machete] e Acórdão do Tribunal Constitucional em Plenário n.º 378/2018, processo 156/2016 [João Caupers].

| <u>Identificação do prédio</u> | <u>Localização</u> |
|--------------------------------|--------------------|
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |
| ... | ... |

- C. Este património predial está destinado à exploração da Requerente no âmbito da sua atividade económica. [RI, 5º]
- D. Os prédios referenciados em “B” são terrenos para construção. [RI, 3º, 4º]
- E. Em 16-01-2019 a AT emitiu a liquidação ref.^a 2017... e enviou-a à Requerente, que a recebeu, e liquidou AIMI sobre os prédios urbanos identificados em ”B”, no valor de 16.196,97 €. [RI, 6º: doc.1]
- F. Em 22-03-2018 a Requerente pagou o valor de 4.922,92 € por conta do imposto que lhe foi liquidado. [RI, 7º: doc. 2]

Factos considerados não provados

Não foram considerados como não provados nenhuns factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cf. artigo

123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.ºs 6 e 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e à prova documental, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

III (b) – O direito

O objeto do litígio

A questão subjacente a estes autos consiste em saber se deve ser recusada a aplicação das normas do CIMI que sustentam a liquidação em AIMI que é impugnada, por não serem conformes com a Constituição, designadamente com os princípios da igualdade, proporcionalidade e da capacidade contributiva, consignados na CRP.

As normas de incidência em causa

A norma que a Requerente reputa ser desconforme com a CRP e que por isso a sua aplicação deve ser recusada é a que consta do artigo 135º-B, n.º 1 do CIMI⁵. O seu teor é o seguinte:

Artigo 135.º-B
Incidência objetiva

⁵ A Requerente identifica-a expressamente em 135º do seu Requerimento Inicial.

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 tese da Requerente

A Requerente afirma que o AIMI foi criado em 2017 para tributar “a acumulação de património imobiliário habitacional de muito elevado valor”, bem como reforçar a progressividade global do sistema fiscal, através da introdução de “imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários”, sucedendo à tributação antes vigente por efeito da verba 28.1 da TGIS⁶. Aponta que a similitude reside em se pretender tributar o “património imobiliário de luxo” nas duas situações. Nesta linha de orientação, a Requerente considera que são pertinentes no atual quadro, as reservas que considera terem existido quanto à legalidade da anterior tributação através da verba 28.1 da TGIS, designadamente a sua incidência sobre “imóveis essenciais na obtenção de rendimentos no âmbito da atividade económica”. Conclui afirmando que a citada verba da TGIS continha “violação do princípio da igualdade, concretizado na sua vertente da capacidade contributiva”, que se mantém, ainda que moldada às características do AIMI. Com a transposição dos vícios que reputa terem atingido o antigo imposto, para o AIMI, conclui consequentemente que a liquidação de que foi alvo materializa “a violação dos mais basilares cânones da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva”.

Na ótica da Requerente o *princípio da igualdade* expresso na CRP, “proíbe o estabelecimento de distinções desprovidas de uma justificação objetiva e racional” e que “em matéria de tributação do património, a própria CRP estabelece uma orientação central no n.º 3 do seu artigo 104.º, quando estatui que a tributação do património [como é o AIMI] deve

⁶ Acrónimo usado nesta peça para designar a Tabela Geral do Imposto do Selo.

contribuir para a igualdade entre os cidadãos”. Defende que no caso dos autos acontece exatamente o oposto, pois o sistema que resulta das normas do AIMI provoca “desigualdade no plano material entre as empresas que tenham decidido prosseguir uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis, em relação a outras empresas cuja atividade não decorra da detenção de imóveis” e também entre si própria e as “empresas que, detendo bens imóveis, prossigam nos mesmos uma atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços”, criando-se discriminação das “empresas que, para o desenvolvimento da sua atividade económica, carecem de deter imóveis”, para a qual “não [se] vislumbra qualquer fundamento material, jurídico, fiscal, económico ou outro”. Já quanto ao *princípio da capacidade contributiva* entende que ele não é respeitado, pois os imóveis que detém e que foram “alvo de tributação em sede de AIMI, são, face ao seu objeto social, essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica” e que por isso não é admissível afirmar que a “propriedade sobre tais imóveis possa [não] constituir manifestação de uma (ou de uma acrescida) capacidade contributiva”. Num raciocínio de *associação do princípio da igualdade com o princípio da capacidade contributiva*, a Requerente afirma que ela “constata que outras empresas detentoras de imóveis de idêntico ou superior VPT, igualmente afetos à sua atividade económica, não estão sujeitas a semelhante tributação”, gerando desigualdade entre empresas com igual capacidade contributiva. Conclui a fundamentação da sua tese afirmando que “não existe fundamento material minimamente perceptível e racional para propugnar uma discriminação negativa, a nível fiscal, das empresas de cariz imobiliário” e assim, considera que “a liquidação ora em apreciação 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”.

A Requerente identifica, em abono da sua tese, jurisprudência proferida no âmbito do CAAD, a propósito da verba 28.1 da TGIS, mas não testa a sua validade face às decisões já tomadas relativamente ao AIMI.

A jurisprudência no CAAD

Embora o presente processo se destine a apreciar a legalidade de uma concreta situação, como acontece em todos os processos no CAAD e não tem como objetivo verificar a

regularidade geral de normas, que é competência exclusiva do Tribunal Constitucional, não é despendendo verificar em que sentido têm sido decididos outros processos, que versam sobre situações com identidade com aquela que é retratada nos presentes autos e em que se invocam também vícios análogos. Dessa verificação há que concluir que este tema foi já alvo de análise noutros processos que correram termos no CAAD, quer em acórdãos quer em decisões singulares. Crê-se que se pode sintetizar a orientação das decisões tomadas em tribunal arbitral coletivo e publicadas no sítio do CAAD, durante os últimos 12 meses, no seguinte quadro, sendo que todas se manifestaram, sem voto contra do respetivo presidente, no sentido da conformidade das normas do AIMI, concretamente aplicadas em cada caso, com a Constituição.

| N.º do processo | Data do acórdão | Árbitro presidente | Actividade da impugnante e afetação dos imóveis | Orientação |
|----------------------------|-----------------|----------------------|--|---------------------|
| 664/2017-T | 26-06-2018 | Carlos Cadilha | fundos de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 676/2017-T | 16-07-2018 | Fernanda Maçãs | Instituições financeiras, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 696/2017-T | 23-07-2018 | Jorge Lopes de Sousa | sociedades imobiliárias que têm por objecto a promoção imobiliária, nomeadamente a compra e venda de imóveis e instituições de crédito a actividade bancária que se dedicam a actividade bancária e de locação financeira de imóveis / | Constitucionalidade |
| 6/2018-T | 26-07-2018 | Fernanda Maçãs | urbanização, construção, compra, venda, arrendamento e administração de imóveis e infraestruturas, bem como no âmbito da revenda de imóveis/prédios habitacionais e terrenos para construção | Constitucionalidade |
| 691/2017-T | 06-08-2018 | José Poças Falcão | fundo de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 654/2017-T | 03-09-2018 | José Pedro Carvalho | fundo de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 667/2017-T | 05-09-2018 | José Pedro Carvalho | fundo de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 690/2017-T | 06-09-2018 | José Pedro Carvalho | fundo de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 685/2017-T | 06-09-2018 | José Pedro Carvalho | fundo de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |
| 684/2017-T | 06-09-2018 | José Pedro Carvalho | compra, venda e arrendamento de bens imóveis | Constitucionalidade |
| 678/2017-T | 06-09-2018 | José Pedro Carvalho | sociedade imobiliária cujo objecto social compreende a "instalação e desenvolvimento, promoção e gestão de um parque de ciências e tecnologia | Constitucionalidade |
| 420/2018-T | 15-01-2019 | Jorge Lopes de Sousa | Promoção e realização de empreendimentos turísticos | Constitucionalidade |
| 574/2018-T | 17-04-2019 | Fernanda Maçãs | Setor imobiliário/terrenos para construção | Constitucionalidade |
| 681/2018-T | 13-05-2019 | José Pedro Carvalho | fundos de investimento, pela detenção de imóveis no quadro da sua actividade | Constitucionalidade |

A solução jurídica

Parece a este Tribunal que o acórdão proferido em 13-05-2019 no processo n.º 681/2018-T [JOSÉ PEDRO CARVALHO *et al*]⁷ sintetiza bem a melhor interpretação de todo o dispositivo que rege o AIMI na sua aplicação a terrenos para construção. Segue-se a sua linha de raciocínio de muito perto.

Resulta claro da matéria de facto assente que a Requerente é titular de vários imóveis sobre os quais incidiu o AIMI, que são terrenos para construção, que detém no exercício da sua atividade económica.

Embora a Requerente identifique como norma ilegal aquela que consta do artigo 135º-B, n.º 1 do CIMI⁸, insurge-se sobretudo por não beneficiar da exclusão de incidência que consta afinal do n.º 2 do mesmo artigo; ou seja, é a interpretação conjugada dos dois preceitos que lhe parece inaceitável face aos princípios constitucionais. Crê-se que não tem razão.

Numa perspetiva histórica não é fácil dissecar a motivação de determinada lei quando o seu processo de geração ocorre no complexo processo de formação do Orçamento de Estado, em que se cruzam inúmeras propostas sobre o mesmo tema com fundamentos diversos. Pode-se conhecer a ideia subjacente à proposta original e até os objetivos de determinadas propostas de alteração, mas a síntese final, resultado de negociações sobre múltiplas matérias em apreciação, terá sempre uma verdadeira matiz de intenções. Ao intérprete restará apenas e sempre a análise da solução que resulta objetivamente do texto aprovado.

Não parece que o AIMI seja um efetivo sucessor da tributação que foi feita através da verba 28.1 da TGIS. Pode até aceitar-se que há uma sucessão cronológica e identidade nalguns aspetos ao nível da incidência, mas o AIMI não ocupa efetivamente o lugar que a verba 28.1 ocupou no sistema fiscal português. Desde logo porque a verba 28.1 nunca foi propriamente uma norma do sistema; ela foi criada para fazer face a uma emergência concreta e foi entendida como tal. O AIMI é hoje um imposto estruturado, com regras integradas na nomenclatura fiscal e as questões que têm sido trazidas aos tribunais não assentam nele próprio, mas sobretudo na alegada hereditariedade dos vícios que foram apontados à verba 28.1.

⁷ Publicado no sítio do CAAD.

⁸ Veja-se o artigo 135º do seu Requerimento Inicial.

À luz do novo regime, numa interpretação despida de elementos históricos que não podem ser fixados com segurança e que para mais são sempre elementos subsidiários na busca do sentido legal, parece pacífico que a norma do n.º 2 do artigo delimitou com clareza que realidades pretende excluir da incidência. Não se vê que tenha havido intenção de excluir de tributação quaisquer imóveis, atendendo ao fim que desempenham na atividade dos sujeitos passivos; a norma pretende excluir de tributação determinados imóveis atendendo à sua *espécie* e afirma com rigor, estarem excluídos da incidência do AIMI “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”; ora, a epígrafe do artigo 6º - espécies de prédios urbanos - é claríssima e inteiramente correspondente com o seu conteúdo. À luz da lei ordinária, a liquidação em análise não merece qualquer crítica.

Importa ver se essa lei ordinária que a AT aplicou viola os princípios constitucionais, nos termos que a Requerente aponta.

A posição da Requerente relativamente à conformação do AIMI com os parâmetros constitucionais pode sintetizar-se na sua afirmação de que “não existe fundamento material minimamente perceptível e racional para propugnar uma discriminação negativa, a nível fiscal, das empresas de cariz imobiliário”⁹. Por essa razão, mais do que invocar uma norma violadora da CRP afirma que o próprio regime do AIMI padece de ilegalidade por violação da Lei Fundamental¹⁰ e concretiza essa ideia afirmando que a interpretação do n.º 2 do artigo 135º do CIMI deve abranger os terrenos para construção destinados a comércio ou serviços, em particular quando detidos por sociedades que os adquiram para promoção futura de edifícios com essa afetação¹¹ e conclui que “o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI deve ser reputado de materialmente inconstitucional, na parte em que não exclui do AIMI os terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista seja a construção de prédios destinados ao comércio ou a serviços, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos artigos 13.º e 104.º, n.º 2 e 3, todos da CRP”. Se bem se entende a posição da Requerente, esta pretende afinal afirmar que não é conforme com a Constituição a interpretação combinada das normas dos n.ºs 1 e 2 do artigo 135º do CIMI no sentido de

⁹ 118. do Requerimento Inicial.

¹⁰ 19. do Requerimento inicial.

¹¹ 137. do Requerimento Inicial.

tributar em AIMI os terrenos para construção detidos por empresas do ramo imobiliário, quando esses terrenos se destinem a ser afetos a edificações destinadas a comércio ou serviços.

Veja-se se a interpretação feita deste modo viola os citados preceitos constitucionais ou os princípios neles contidos.

Segue-se também aqui de muito perto a posição manifestada no já referido acórdão tirado no processo 681/2018 deste CAAD, acolhendo a doutrina mais recente do Tribunal Constitucional, designadamente a que resulta do seu acórdão 378/2018, que admite a constitucionalidade da técnica legislativa utilizada, de delimitar o âmbito de incidência dos impostos sobre o património por referência à titularidade de determinados ativos, independentemente da função económica que desempenhem para os seus titulares (como hoje faz o n.º1 do artigo 135º do CIMI); admite também a mesma doutrina a regularidade de imposto sobre o património se ele não individualizar nem distinguir os sujeitos passivos por recurso a outro critério que não seja a titularidade desses imóveis (como faz atualmente o n.º 2 do citado artigo 135º).

A técnica legislativa utilizada apenas conduz a que, na formulação atual do artigo 6º do CIMI, sejam tributados neste imposto sobre o património, os prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção (al. a e c do n.º 1 do artigo 6.º) e que não sejam objeto de incidência os prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços e os classificados com "outros" (al. b e d do n.º 1 do artigo 6.º). A regra não é subjetivamente discriminatória; apenas utiliza determinada técnica para identificar que bens patrimoniais se pretendem tributar, não discriminando quaisquer atividades económicas. Como é próprio dos impostos sobre o património.

Pelas razões expostas considera-se que nada ofende a regularidade jurídico-constitucional das normas do artigo 135º, n.ºs 1 e 2 do CIMI, na aplicação que delas fez a AT na liquidação impugnada.

É assim válida a liquidação efetuada pela AT pelo que improcede na totalidade o pedido formulado nesta instância arbitral.

IV – Decisão

Nos termos expostos o tribunal arbitral decide julgar improcedente o pedido formulado nesta instância.

Condena-se a Requerente no pagamento das custas deste processo, no montante de € 1.224,00 €.

V - Valor do processo

No presente processo foi peticionada a anulação de liquidação que tem o valor de 16.196,97 €. Fixa-se o valor do processo em 16.196,97 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.224.00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de junho de 2019

O Árbitro

(Nuno Maldonado Sousa)