

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 513/2018-T

Tema: AIMI – Sujeição; Terrenos para construção; Constitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., S.A., com sede no Lugar..., ..., na Maia, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação fiscal ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 15.10.2018, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, em termos mediatos, a anulação do acto de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (de ora em diante “AIMI”), para o ano de 2017, identificado com o número 2017..., no valor de € 14.070,42 (catorze mil e setenta euros e quarenta e dois cêntimos) incidente sobre imóveis de que é proprietária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (RJAT), o Conselho Deontológico do Centro de

Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 25.10.2018, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dr. B... e Dr. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 27.12.2018.
- 1.5. No dia 28.12.2018 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar produção de prova adicional e juntar aos autos cópia do processo administrativo.
- 1.6. No dia 04.02.2019 a Requerida apresentou a sua Resposta.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica à actividade imobiliária.
- 1.8. A Requerente é proprietária dos prédios urbanos mencionados na liquidação nos presentes autos posta em crise, mormente de dois imóveis destinados a habitação e de quatro terrenos para construção a que foi aplicado o coeficiente de localização para indústria.

-
- 1.9. Na sequência da entrada em vigor do regime do AIMI, a Requerente foi notificada da dita liquidação, que incide sobre os imóveis aludidos em 1.8..
- 1.10. Os imóveis em causa estão contabilizados na esfera da Requerente como “inventário”.
- 1.11. O património predial referido, objecto do AIMI ora posto em crise, encontra-se destinado única e exclusivamente à exploração da Requerente, no âmbito da sua actividade económica.
- 1.12. A Requerente, ainda que inconformada, pagou voluntariamente o imposto que lhe foi liquidado.
- 1.13. Por não se conformar com a liquidação ora mediatemente impugnada, a Requerente apresentou contra ela reclamação graciosa, que veio a ser indeferida pelo despacho também aqui, em termos imediatos, impugnado.
- 1.14. Na nota de liquidação aqui impugnada, foi à Requerente aplicada a taxa de 0,4% sobre o valor patrimonial tributário (de ora em diante “VPT”) dos imóveis em que figura na matriz como titular, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 135.º-F do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (de ora em diante “CIMI”).
- 1.15. Nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, “são excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código”, o que significa que o AIMI incide sobre os imóveis com afectação habitacional, bem como sobre os terrenos para construção, independentemente da sua afectação.

- 1.16. É, no entender da Requerente, manifesta a falta de sustentação material, no plano tributário, para a incidência de AIMI sobre imóveis que integram o activo de uma empresa de escopo imobiliário, como é o caso da Requerente.
- 1.17. O AIMI veio substituir o anterior modo de tributação do “património imobiliário de luxo”, cuja taxa estava prevista na verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”) – na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro e pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.
- 1.18. Apesar das diferenças de regime entre o AIMI e a verba 28 da TGIS, certo é que o AIMI padece dos mesmos vícios que o seu precedente – sobretudo porque, relativamente aos imóveis essenciais na obtenção de rendimentos no âmbito da actividade económica, carece de idêntica sustentação material no plano tributário.
- 1.19. O AIMI viola o princípio da igualdade, concretizado na sua vertente da capacidade contributiva, nos termos já propugnados pela jurisprudência e doutrina aquando da discussão relativamente à verba 28 da TGIS, devidamente adaptados às características do AIMI.
- 1.20. No âmbito da verba 28 da TGIS, veio a jurisprudência, tanto arbitral como dos tribunais superiores, entender que os terrenos para construção não podiam ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo, como prédios urbanos com afectação habitacional, razão por que o legislador se apressou a aditar à lei uma norma de incidência que abrangesse os “terrenos para construção”.
- 1.21. O que se pretendia fosse uma tributação sobre o património imobiliário de elevado valor, na medida em que tal propriedade revelasse, por si só, a manifestação de uma significativa capacidade contributiva, foi desvirtuado e acabou sendo uma imposição injusta e desigual, ferindo os mais basilares cânones da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

- 1.22. O princípio da igualdade a que se refere o artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (de ora em diante “CRP”), tem uma evidente refração no artigo 103.º da mesma Lei Fundamental, que consagra o princípio da capacidade contributiva.
- 1.23. O princípio da igualdade, que encontra igualmente guarida no art.º 5.º da Lei Geral Tributária (de ora em diante “LGT”), opera como limite à discricionariedade legislativa, impedindo o estabelecimento de distinções desprovidas de uma justificação objectiva e racional.
- 1.24. Concretizando o princípio da igualdade 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 deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, que é precisamente o oposto do que sucede no caso dos presentes autos.
- 1.25. O princípio da igualdade tributária não impõe apenas que se verifique que essa exigência respeita a força económica de cada contribuinte, e que traduz uma justa repartição da carga fiscal, mas exige também que se avalie se essa carga não é excessiva, em termos análogos àqueles que a Constituição estabelece para admitir outras restrições aos direitos fundamentais.
- 1.26. Ora, a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017, de onde brotou o AIMI, visou tributar a titularidade de património imobiliário que revelasse uma superior capacidade contributiva de quem o detém, concretizando, assim, o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva.
- 1.27. Sucede que a Requerente detém os imóveis sobre que incidiu o AIMI no âmbito da sua actividade económica e por causa dela, constituindo eles um meio essencial à prossecução do seu escopo social, verdadeiros factores de produção, não se podendo ver

na sua titularidade nenhuma manifestação típica da capacidade contributiva que autoriza e está na génese desta tributação.

- 1.28. As empresas cujo objecto social é a prossecução de uma actividade imobiliária só poderão exercer tal actividade se forem proprietárias de imóveis e o AIMI ao pretender aplicar-se aos factores de produção de umas empresas, as imobiliárias, e não de outras, as que não prossigam essa actividade, promove uma tributação arbitrária, que se materializa numa discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para construção, o que o fere de inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade.
- 1.29. Quando a Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017 foi discutida na especialidade, ficou estabelecido que ficariam excluídos do âmbito de incidência de AIMI, além dos imóveis classificados como industriais e os prédios urbanos licenciados para a actividade turística, 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 do CIMI – como veio a constar na lei, tendo estado na base dessa exclusão tributária a consideração de uma função instrumental relativamente a uma certa actividade produtiva.
- 1.30. Não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do AIMI os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afectos a uma actividade económica, não se aceitando que o sector imobiliário seja o único sector de actividade efectivamente tributado pela propriedade de bens de produção como pretensa manifestação de capacidade contributiva acrescida.
- 1.31. No caso dos autos, não existe fundamento material minimamente perceptível e racional para propugnar uma discriminação negativa, a nível fiscal, das empresas de cariz imobiliário face às outras, razão pela qual a liquidação ora posta em crise viola o

princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13.º da e o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 104.º ambos da CRP.

- 1.32. Viola ainda o princípio da proporcionalidade, nas suas plúrimas dimensões, existindo, nos termos da CRP, uma vinculação entre proibição do excesso, proporcionalidade, Estado de Direito e Justiça.
- 1.33. Na verdade, constata-se a existência de uma diferenciação negativa, acrítica, arbitrária e aleatória, entre, por um lado, imóveis (habitacionais) detidos por empresas que os utilizam na prossecução da sua actividade económica, e, por outro lado, imóveis de igual valor detidos por empresas que os afectam a indústria, comércio e serviços.

C – Posição da Requerida

- 1.34. Começa a Requerida por frisar que o AIMI assume a natureza de imposto real, na medida em que a modelação do quantitativo a pagar abstrai da dimensão económica dos respectivos sujeitos passivos.
- 1.35. Como reconhece a Requerente, o AIMI incide apenas sobre os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do CIMI, tendo sido exactamente nestes termos que a Requerida procedeu à liquidação do AIMI ora impugnada.
- 1.36. Nem por via interpretativa se alcança o propugnado pela Requerente, sendo evidente que o que esta pretende é apenas a interpretação ab-rogante da lei, reconhecendo-lhe um sentido que não foi consagrado pelo legislador na respectiva letra, ainda que de forma imperfeitamente expressa, ampliando, assim, o âmbito da exclusão de tributação de forma a abranger a totalidade dos prédios detidos por sociedades imobiliárias.

- 1.37. A interpretação proposta pela Requerente, sendo ab-rogante, a ser acolhida, viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, constituindo-se o mesmo como referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito (artigos 202.º e 203.º da CRP) e, bem assim, do princípio da legalidade formulado no artigo 103.º, n.º 2 e no artigo 165.º, n.º 1, al. i), também da CRP.
- 1.38. Resulta claro que a *ratio legis* que esteve na génese da exclusão da incidência objectiva do AIMI pretendeu mitigar o impacto desta imposição sobre o exercício empresarial das actividades económicas em geral, através da exclusão dos prédios urbanos com fins industriais, comerciais e de serviços, e “outros”.
- 1.39. A Requerente alvitra, sistemática e repetidamente, “colar” o regime do AIMI àquele presente na revogada verba 28.1 da TGIS, o que não faz qualquer sentido.
- 1.40. Aliás, a jurisprudência do Tribunal Constitucional não permite concluir no sentido pretendido pela Requerente.
- 1.41. Os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, é que desempenham uma função instrumental relativamente às actividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, não sendo por si mesmos geradores de rendimentos, sendo antes economicamente reconhecidos como factores de produção, a título de capital, residindo neste aspecto a razão dessa exclusão.
- 1.42. Na delimitação da incidência real, tanto pela letra como pelo espírito da lei, fica patente que o critério adoptado pretende ser universalmente objectivo, induzindo maior uniformidade e igualdade no tratamento dos prédios alvo da tributação, em detrimento

de outros critérios que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios.

- 1.43. Tal significa que a tributação consubstanciada no AIMI se traduz numa imposição específica sobre o património (artigo 4.º, n.º 1 da LGT) e não sobre o rendimento, incidindo, portanto, sobre manifestações de capacidade contributiva consistentes nos elementos do património imobiliário, que possuam as características indicadas no artigo 135.º-B do CIMI, sem individualizar os sujeitos passivos, isto é, sujeitando toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos abrangidos, o que impõe que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira.
- 1.44. Não só não existe na letra da lei um mínimo de correspondência verbal que permita sustentar a interpretação propugnada pela Requerente, como, sendo a lei o padrão normativo que rege a sua actuação, não caberia à Requerida proceder a interpretações correctivas de normas de incidência tributária, nem a emitir juízos de constitucionalidade sobre normas aplicáveis, por a tanto não estar habilitada.
- 1.45. Decorre da lei que os órgãos e agentes administrativos não têm competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade.
- 1.46. O regime do AIMI também não viola o princípio constitucional da igualdade, que obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo, todavia, a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis (*i.e.*, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante).

- 1.47. Ora, os tribunais não poderão sindicar a bondade de quaisquer medidas legislativas e o seu alcance, devendo a análise cingir-se à sua conformação com o texto constitucional e os princípios aí consagrados, devendo verificar-se apenas se elas se apresentam em absoluto intoleráveis ou inadmissíveis, de uma perspectiva jurídico-constitucional, por para elas se não encontrar qualquer fundamento inteligível.
- 1.48. Por outro lado, a capacidade contributiva, para além do rendimento e da utilização de bens, também se exprime, nos termos da lei, através da titularidade de património, conforme consagra o n.º 1 do artigo 4.º da LGT.
- 1.49. Não é a circunstância de outros contribuintes detentores de património imobiliário identicamente valioso ficarem isentos do tributo que justificará uma específica censura constitucional à norma em sindicância, já que não está em causa, com o AIMI, uma tributação global do património, nem mesmo do património imobiliário.
- 1.50. Defende a Requerida que a circunstância de o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção não viola qualquer princípio constitucional, uma vez que os ditos terrenos são idóneos a indicar que o seu proprietário é titular de bens que, em si mesmos, evidenciam a específica e típica abastança eleita pelo legislador no quadro da sua liberdade de conformação legislativa.
- 1.51. Por fim, entende a Requerida não serem devidos juros indemnizatórios, seja porque a liquidação impugnada não enferma de qualquer vício seja porque é claro que à administração tributária e aduaneira não pode ser imputado qualquer erro de facto ou de direito, porquanto a sua actuação, como não podia deixar de ser, respeitou escrupulosamente a legislação aplicável.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.52. Por despacho de 21.05.2019 o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar até ao dia 24.06.2019.
- 1.53. As Partes não pretenderam apresentar alegações.
- 1.54. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.55. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estão devidamente representadas e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.56. O processo não padece de qualquer nulidade.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- 2.1.1. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica à actividade imobiliária (consenso das Partes).
- 2.1.2. A Requerente é proprietária dos seis imóveis listados no documento com a referência 2017 ... anexo ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 2, pelo qual a Requerida deu a conhecer à Requerente o acto de liquidação de AIMI n.º 2017 ...

incidente sobre esses imóveis (documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.3. Dos seis imóveis referidos em 2.1.2., dois são destinados à habitação e quatro são terrenos para construção a que foi aplicado o coeficiente de localização para indústria (consenso das Partes).

2.1.4. A Requerente foi notificada da liquidação AIMI n.º 2017..., que incide sobre os imóveis aludidos em 2.1.2., no valor de € 14.070,42 (catorze mil e setenta euros e quarenta e dois cêntimos) (documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.5. Na nota de liquidação referida em 2.1.4., foi à Requerente aplicada a taxa de 0,4% sobre o VPT dos imóveis em que figura na matriz como titular (documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.6. A Requerente, no dia 29.09.2017, procedeu ao pagamento de € 14.070,42 (catorze mil e setenta euros e quarenta e dois cêntimos), montante que lhe foi exigido a título de AIMI (documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questão a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que a questão a apreciar é, no fundo, a de saber se os imóveis detidos pela Requerente, por constituírem o substrato da sua actividade económica estão abrangidos pelas normas de incidência objectiva do AIMI, ou, de uma outra perspectiva se está ferida de inconstitucionalidade a norma de incidência tributária de AIMI em que se funda a liquidação ora impugnada, por violação do princípio da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva, quando interpretada no sentido de que o âmbito de incidência do AIMI abarca a titularidade da propriedade de imóveis, nomeadamente terrenos para construção, quando estes correspondem ao substrato da própria actividade económica desenvolvida pela sociedade sua proprietária.

3.2. O adicional ao IMI – incidências subjectiva e objectiva

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

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjectiva do AIMI. À data a que se reportam os factos, era esta a sua redacção:

Artigo 135.º- A **Incidência subjectiva**

1 - 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.

2 - Para efeitos do n.º 1, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.

3 - A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código, com as necessárias adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.

4 - Não são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as empresas municipais.

Portanto, são sujeitos passivos do AIMI as pessoas singulares ou colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português, importando sublinhar que são equiparados a pessoas colectivas quaisquer estruturas ou centros de interesses colectivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis¹. Assim, resulta claro que, do ponto de vista subjectivo, as sociedades que se dedicam a actividades imobiliárias são sujeitos passivos do AIMI.

Por sua vez, é assim recortada a incidência objectiva deste adicional:

Artigo 135.º- B
Incidência objetiva

¹ Seguimos de perto o sentido da Decisão Arbitral prolatada no processo n.º 664/2017-T, que correu termos no CAAD, em que interviemos, acompanhando também a respectiva fundamentação.

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

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

O AIMI incide, pois, sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular, com referência ao dia 1 de Janeiro, com exclusão dos prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», remetendo-se para as alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI. A remissão para o artigo 6.º do CIMI tem por único objectivo esclarecer o que se entende por prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», para efeitos da exclusão do âmbito de incidência objectiva do AIMI.

É esta a redacção do mencionado artigo 6.º do CIMI:

Artigo 6.º

Espécie de prédios urbanos

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 licenciadas 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.

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 CIMI, está precisamente a remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui.

A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciadas para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um destes fins. A dita exclusão inclui, para além disso, a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam terrenos

para construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações.

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

Da redacção do artigo 135.º-B do CIMI resulta que o legislador optou por formular a delimitação negativa da incidência objectiva recorrendo exclusivamente à classificação dos prédios, não existindo na letra da lei nada que indicie que a pretendida exclusão possa ampliar-se, nomeadamente a prédios aí não incluídos quando eles sejam o substrato de determinada actividade económica do sujeito passivo do imposto. Na verdade, parece cristalino que não tem qualquer apoio na letra da lei nem em qualquer outro elemento hermenêutico o entendimento segundo o qual o legislador pretendeu excluir do âmbito de incidência do imposto os prédios afectos a actividades económicas, por não querer sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que possuem imóveis por efeito do seu objecto social. Não há igualmente qualquer razão que sugira que o legislador não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de presumir-se, nos termos do n.º 3 do art.º 9.º do Código Civil.

É de crer que se tivesse sido essa a intenção do legislador, ao invés de se ter delimitado o âmbito de incidência através de tipos caracterizados de imóveis, como foi feito, seguramente ter-se-ia optado por uma avaliação casuística em função afectação do imóvel, em termos práticos, efectivos, a uma actividade económica ou ao funcionamento de uma pessoa colectiva.

Tendo a lei recortado o âmbito de incidência do imposto como o fez, recorrendo a conceitos técnicos jurídicos utilizados noutros lugares do sistema, para os quais expressamente remete, é seguramente com esse sentido que tem de ser surpreendido o âmbito de aplicação desta disposição legal. As normas, por vezes, admitem mais do que um significado e então a função

positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. Contudo, se o legislador recorreu a uma linguagem técnico-jurídica especial, clara, para expressar com maior precisão o seu pensamento, cabe ao intérprete socorrer-se do significado técnico-jurídico das expressões utilizadas, dispensando-se de usar elementos circunstanciais que apenas poderiam conduzir a um resultado interpretativo estranho à vontade do legislador.

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

Tal não significa, porém, que o legislador, em sede de AIMI, se tenha alheado totalmente das especificidades das sociedades imobiliárias. É certo que, à partida, os sujeitos passivos que adquirem prédios urbanos habitacionais para venda ou terrenos para construção de edificações, qualquer que seja a respectiva finalidade, e que fazem disso a sua actividade social, detêm os prédios para um fim último de índole comercial. Poder-se-á, então, pensar que a diferença a que atende o legislador - excluindo estes prédios do âmbito da norma de desagravamento fiscal - não possui natureza e peso suficientes para justificar um tratamento desigual.

Todavia, a situação fiscal dessas empresas já é considerada no âmbito interno do próprio IMI, em que o AIMI se integra. Com efeito, nos casos de aquisição de prédios para revenda e de terrenos para construção, prevê-se nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI a não sujeição ao IMI durante três e quatro anos, respectivamente, e, por força da alínea a) do n.º 3 do artigo 135.º-C do mesmo diploma, a não sujeição ao AIMI, em relação aos sujeitos passivos que estão colectados para o exercício dessa actividade. Durante esse período de «não tributação» não há qualquer efeito tributário a considerar em sede de IMI, não sendo o imóvel uma realidade qualificada como prédio para efeitos fiscais. A razão de ser da não consideração

tributária encontra-se no facto de o imóvel durante esse lapso de tempo ser compreendido como mercadoria para os demais efeitos fiscais².

3.3. Da inconstitucionalidade do AIMI

Entende a Requerente que os artigos 135.º-A e seguintes do CIMI devem ser desaplicados, na medida em que eles se mostram feridos de inconstitucionalidade, por violação do princípio constitucional da igualdade.

Sustenta a Requerente que o AIMI promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em violação do princípio da igualdade fiscal, na medida em que a propriedade de imóveis consubstancia o substrato patrimonial da própria actividade económica, constituindo um meio essencial da prossecução do seu objecto social, de tal modo que a titularidade desses imóveis não pode ser entendido como um indício de acrescida capacidade contributiva ou uma manifestação de riqueza.

Para dar resposta a esta questão deve começar por efectuar-se, ainda que em termos sucintos, a caracterização dos princípios constitucionais da progressividade, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

Como o Tribunal Constitucional tem reiterado, 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 nesta vinculação do sistema fiscal à ideia de justiça social e à diminuição da desigualdade na distribuição social dos rendimentos e da riqueza que se funda a progressividade do imposto.

² Vide o n.º 19 e a esclarecedora Declaração de Voto do Ac. do Tribunal Constitucional n.º 299/2019.

Essa progressividade está expressamente consagrada no âmbito da tributação do rendimento pessoal. De acordo com o n.º 1 do artigo 104.º da CRP, 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.

A Constituição exige uma progressividade com a virtualidade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos³.

A progressividade do imposto constitui também uma exigência do princípio da igualdade material. 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)»⁴.

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece de um específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da chamada “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição⁵.

³ Veja-se o Ac. do Tribunal Constitucional n.º 187/13, *maxime* os n.ºs 97 a 99.

⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra, 2009, págs. 151-152.

⁵ *Idem, ibidem*, pág. 152.

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva «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»⁶.

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 excepção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratamento igual dos contribuintes que se encontrem em situações iguais e de diferente daqueles 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 racional⁷.

O AIMI, como tributo complementar sobre uma parcela do património imobiliário, não ignorou por completo o elemento da progressividade na tributação, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados sobre que incide.

Tem-se entendido, do mesmo modo, 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 qualitativa⁸.

Não se vê, neste contexto, que a tributação, em sede de AIMI, do património imobiliário de sociedades comerciais, nem mesmo das que se dediquem estatutariamente à prossecução de actividades imobiliárias, afronte o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva

⁶ *Idem, ibidem*, pág. 154.

⁷ Vejam-se, entre outros, os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014.

⁸ SÉRGIO VASQUES, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, págs. 33 e 36.

apenas porque a titularidade de bens imóveis constitui o próprio objecto da sua actividade económica⁹.

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. Mais. A lei permite a dedução do AIMI à colecta de IRC, sendo esta dedução limitada à parte correspondente aos rendimentos gerados por imóveis e sujeitos a IRC, no âmbito da actividade de arrendamento ou hospedagem, podendo, em alternativa, o encargo com o pagamento do AIMI ser considerado como gasto fiscalmente aceite para efeitos de determinação do lucro tributável¹⁰.

O que está em causa, portanto, não é a tributação do rendimento real auferido por essas entidades através da actividade desenvolvida, mas a capacidade contributiva complementar resultante da mera titularidade de um património e que, por si só, pode facilitar a angariação de crédito ou o reforço da sua posição negocial na celebração de contratos.

A circunstância específica de as sociedades imobiliárias centrarem a sua actividade na realização de operações sobre imóveis não as distingue de qualquer outro sujeito passivo que, individualmente ou a nível empresarial, se dedique à aquisição e comercialização de imóveis.

Além do mais, não parece arbitrária, em termos de política legislativa, a tributação diversa, nomeadamente em sede de AIMI, de património imobiliário destinado a habitação e terrenos para construção, por um lado, e de imóveis destinados, eles próprios, ao exercício de actividades comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins¹¹, por outro. Uns e outros não desempenham funções idênticas no quadro económico e bem pode residir nessa diferença a diversidade de tributação.

⁹ Até por causa do que é dito na parte final do 3.2. da presente Decisão Arbitral, que convoca o n.º 19 e a Declaração de Voto do Ac. do Tribunal Constitucional n.º 299/2019.

¹⁰ Cfr. artigo 135.º-J do CIMI.

¹¹ Veja-se, por exemplo, o ponto 5.1. da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 696/2017-T.

Afigura-se, assim, existir fundamento constitucionalmente aceitável para a restrição da incidência do AIMI aos prédios habitacionais e aos terrenos para construção 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.

3.4. Questões prejudicadas

Fica prejudicada, por desnecessária, a análise dos demais argumentos usados pela Requerida para sustentar a legalidade do acto de liquidação de AIMI posto em crise.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo a Requerida;
- e
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

5. Valor do processo

Quando seja impugnado um acto de liquidação, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, que corresponde à utilidade económica do pedido. Assim, de harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 14.070,42 (catorze mil e setenta euros e quarenta e dois cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

7. Notificação ao Ministério Público

A Requerida requereu, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3 da CRP e no artigo 72.º, n.º 3 da Lei do Tribunal Constitucional, a notificação desta decisão arbitral ao Ministério Público.

Uma vez que o Ministério Público não tem representação especial perante os tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD (artigo 4.º, n.º 1 do Estatuto do Ministério Público), comunique-se esta decisão à Procuradoria-Geral da República, para os devidos efeitos.

Lisboa, 18 de Junho de 2019

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.