

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 700/2018-T

Tema: AIMI-incidência objectiva: artigo 135º -B, nº 2 do CIMI; terrenos para construção: inconstitucionalidade; princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1. A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de ..., (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2018-12-28 pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2º, 5º n.º 1 alínea a), 6º, n.º 1 e 10º, n.º s 1 e 2 todos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação do AIMI n.º 2018..., referente ao ano de 2018, no montante global de 1.415,50€.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2018-12-28.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2019-02-15 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2019-03-07 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 30 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto através de despacho proferido em 2019-03-07, a Requerida apresentou em 2019-04-08 a sua resposta, tendo, nessa mesma data procedido à junção do processo administrativo (PA).

7. Por despacho proferido, na última das referidas datas, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e a apresentação de alegações finais, foi indicada como data limite previsível para a prolação da decisão final e sua notificação às partes, o dia sete de Julho de dois mil e dezanove.

8. A fundamentar o seu pedido a Requerente invoca, em síntese e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*):

8.1. "A Autora é uma sociedade anónima que tem por objecto o exercício da actividade da construção civil, compra e venda de bens imobiliários e arrendamento de bens imobiliários" (*cfr. artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 1 com o mesmo junto*);

8.2. "(...) é proprietária dos seguintes prédios urbanos situados na Rua ..., da freguesia de ..., ..., inscritos na respectiva matriz predial sob os artigos ..., ... e ..." (*cfr. artigo 2º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 2,3 e 4 com o mesmo juntos*);

8.3. "(...) as "existências" da Autora são constituídas por "terrenos para construção", para o que está colectada em IRC, desde o início da sua constituição" (*cfr. artigo 4º do pedido de pronúncia arbitral*);

8.4. "(...) o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de ... enviou à Autora a lista identificativa dos prédios sujeitos a AIMI no ano de 2018 e a liquidação no montante de € 1.415,50" (*cfr. artigos 5º e 6º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 5 e 6 com o mesmo juntos*);

8.5. "Em 23 de Outubro de 2018, a Autora apresentou reclamação graciosa no Serviços de Finanças de ... que foi alvo de indeferimento (...)" (*cfr. artigo 7º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 7 com o mesmo junto*);¹

8.6. Afirma ainda a Requerente que "(...) há no AIMI taxas e regras diferentes para os contribuintes singulares e as empresas (...) e que "tal tributação viola, frontalmente, normas e princípios constitucionais (*cfr. artigos 13º e 14º do pedido de pronúncia arbitral*);

8.7. Tece ainda a Requerente ao longo do seu articulado, várias considerações acerca do AIMI, concluindo, para além do mais, que o mesmo é ofensivo dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da autonomia do poder local.

8.8. Finaliza a Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral peticionando que seja "anuladas as impugnadas liquidações de AIMI referentes aos prédios da Autora identificados" e "consequentemente condenada a Autoridade Tributária: restituir à Autora a quantia de € 1.415,50, acrescida dos juros indemnizatórios, desde o pagamento até integral restituição e nas custas"

9. Como referido, em 2019-04-08 a Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à junção do PA e apresentou a sua resposta onde, fundamentalmente em breve síntese, e para o que aqui releva, defende o seguinte (que *igualmente se menciona maioritariamente por transcrição*);

9.1. "(...) o AIMI incide sobre os prédios classificados como habitacionais e como terrenos para construção - independentemente da sua afetação potencial (atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6º do CIMI) - na medida em que os mesmos não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência" (*cfr. artigo 9º da resposta*);

9.2. "(...) no que concerne ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas coletivas e estruturas equiparadas (artigo 135º - A/2 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 líquidos das entidades" (*cfr. artigo 13º da resposta*);

¹ O objecto da reclamação graciosa apresentada pela Requerente respeita unicamente aos prédios a que correspondem as matrizes prediais números ... e ..., não havendo referência à matriz

9.3. "(...) o legislador afastou da incidência os prédios urbanos classificados como "industriais, comerciais ou de serviços e "outros", mas optou expressamente por manter outros prédios que também integram o ativo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada" (*cfr. artigo 24º da resposta*);

9.4. "(...) sendo a interpretação da Requerente claramente ab-rogante da lei, travestida de impulso legiferante, a ser acolhida, viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2º e 111º da CRP, constituindo-se o mesmo como referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais (*cfr. artigo 27º da resposta*):

9.5. "(...) o entendimento contrário, qual seja, a de que na exclusão de tributação prevista no artigo 135º -B), nº 2 do CIMI estão os prédios classificados como terrenos para construção cujo fim potencial não seja habitacional, é claramente ab-rogante da lei, transvertida de impulso legiferante, bem como inconstitucional (...)" (*cfr. artigo 35º da resposta*);

9.6. (...) a teologia do imposto interpreta-se que esta visa, num primeiro momento, atingir uma parcela do património dos sujeitos passivos do imposto, incidindo sobre os bens imóveis constitutivos de um património, reconhecível juridicamente como capital de uma determinada entidade (singular ou coletiva), independentemente de a mesma estar afeto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos (...)" (*cfr. artigo 96º da resposta*):

9.7. "(...) é inequívoco que se está perante uma norma de incidência objetiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito" (*cfr. artigo 103º da resposta*);

9.8. Dedicada ainda a Requerida, em substancial extensão do seu articulado, em rebater a posição defendida pela Requerente quanto à alegada violação dos princípios constitucionais de igualdade e capacidade contributiva, concluindo pela inexistência de tal violação, bem assim como do princípio da autonomia local, que de igual modo é convocado pela Requerente.

9.9. Nesse sentido e com particular destaque para os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva convoca e enumera várias decisões arbitrais em sentido idêntico ao por si defendido no contexto da interpretação que confere ao nº 2 do artigo 135º-B do CIMI.

9.10. Termina a AT o seu articulado de resposta no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral.

10. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº1, alínea a), 5º e 6º do RJAT,

11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devida e legalmente representadas (artigo 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº1, alínea a).

12. Não foram suscitadas excepções de que deva conhecer-se.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A- MATÉRIA DE FACTO

A.1- Factos dados como provados

Com relevo para apreciação e decisão da questão suscitada, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

1. Em 31 de Dezembro de 2017 a Requerente era proprietária dos seguintes terrenos para construção;

(i) - urbano matriz ..., da freguesia de ..., concelho de ...-VPT -59.820,00 €,

(ii) - urbano matriz ..., da freguesia de ..., concelho de ...-VPT- 117.594,63 €,

(iii) - urbano matriz ..., da freguesia de ..., concelho de ...- VPT- 176.460,75 €, sendo o primeiro deles "*prédio destinado a habitação*" e os identificados sob as matrizes ...

e ..."*terrenos para construção*".

2. Sobre os referidos imóveis foi efectuada a liquidação do AIMI nº 2018 ... nos termos do disposto no artigo 135º - F, nº1 do CIMI, no valor de 1.415,50 €, correspondente à taxa de 0,4 % sobre os respectivos VPT (s), de 353.875,28 €.

3. Da referida liquidação a Requerente apresentou em 2018/10/23 junto do Serviço de Finanças de ..., reclamação graciosa, a que veio a caber o nº ...2018...,

4. Reclamação essa que foi indeferida por despacho proferido em 2019-01-22 e notificado à Requerente.

5. A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para a fundamentação do projecto de decisão, em que se refere, para além do mais, o seguinte:

"1) Os prédios sobre os quais incidiu o AIMI em questão, são terrenos para construção urbana, assim classificados nos termos da al b) do nº 1 do artº 6º do CIMI e como tal inscritos na matriz, cuja efetação é "Armazéns e actividade industrial";

2) Dispõe artº 135-B do CIMI que "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 nº 1 do artigo 6º deste Código";

3) Ora o referido artº 6º do CIMI, com a epigrafe "Espécies de prédios urbanos" define no seu nº 2 que "...comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções...";

4) Não sendo os terrenos para construção edifícios, não podem os mesmos enquadrar a espécie de prédios comerciais, industriais ou para serviços, como o define a al. b) do nº 1 do artº 6 do CIMI, definição para a qual remete o citado o artº 135-B do mesmo diploma, pelo que sujeitos a tributação;

5) Não se vislumbra, pois, qualquer intenção por parte dos legisladores de tornar extensiva aos terrenos para construção urbana qualquer exclusão, dada a sua remissão para a definição da espécie de prédios urbanos comerciais, industriais, ou para serviços e outros, vertida nas al. b) e d) do nº 1 do artigo 6º do CIMI"

6. A Requerente em 2018-09-28, procedeu ao pagamento do imposto que lhe foi liquidado.

7. Em 2018-12-28, a Requerente apresentou junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (*cfr. sistema informático de gestão processual do CAAD*).

A.2- Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3- Fundamentação da matéria de factos dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigos 607º, nº 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29º. nº a) e e) do RJAT).²

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa, são escolhidos em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) do Direito. (cfr. artigo 596º do CPCivil, aplicável ex vi artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT).

Assim sendo, tendo em considerações as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B- DO DIREITO

- objecto e delimitação

O AIMI liquidado pela AT e em causa nos presentes autos reporta-se aos seguintes prédios:

- (i) - urbano matriz..., da freguesia de..., concelho de ...-VPT -59.820,00 €,
- (ii) - urbano matriz ... da freguesia de..., concelho de ...-VPT- 117.594,63 €,
- (iii) - urbano matriz ..., da freguesia de..., concelho de ...- VPT- 176.460,75 €, sendo o primeiro deles "*prédio destinado a habitação*" e os identificados sob as matrizes e "*terrenos para construção*".

- quadro normativo

O AIMI foi criado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2015, de 28 de Dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2017, mediante o aditamento ao Código do IMI dos artigos 135º- A a 135º -K, passando a constituir o capítulo XV do respectivo código.

² Cfr. *Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul*, de 14-02-2019 (processo nº 1295/11.0BESNT)

Constituindo receita do Fundo de Estabilidade Financeira da Segurança Social, de acordo com o disposto no nº 2 do artigo 1º do CIMI (na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 257º da Lei nº 114/2017, de 29 de Dezembro (LOE 2018), com entrada em vigor em 2018-01-01.

A incidência objectiva ou real do adicional ao imposto municipal sobre imóveis recai, de conformidade ao disposto no nº 1 do artigo 135º- B "*sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular*".

Prevendo-se no nº 2 do mesmo dispositivo uma exclusão de incidência sobre os prédios urbanos classificados como "*comerciais, industriais ou para serviços e outros*", nos termos das alíneas b) e d) do nº 1 do artigo 6º deste Código.

Estão deste modo sujeitos ao AIMI os prédios afectos à "habitação" e os "terrenos para construção", tal como definidos no referido artigo 6º do CIMI.

À semelhança do regime do IMI são sujeitos passivos do tributo em discussão, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos respectivos prédios - artigo 135º - A, nº 1, independentemente das suas qualidade de pessoas singulares ou colectivas, equiparando-se a estas "*quaisquer estruturas ou centros de interesse colectivos sem personalidade jurídica que figuram nas matrizes como sujeitos passivos do imposto sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal*", segundo a prescrição do nº 2 do artigo 135º -A. Por outro lado, o artigo 6º do CIMI, classifica sob o seu nº 1 as espécies de prédios urbanos como segue:

Artigo 6º

Espécies de prédios urbanos

1. Os prédios urbanos, dividem-se em:

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

Densificando-se nos restantes números no normativo os requisitos/condições respeitantes às diferentes espécies dos prédios em questão.

Face ao quadro normativo mencionado, e sem prejuízo do que *infra* se dirá, poder-se-á desde já avançar, e como conclusão parcial e provisória, no sentido de que é entendimento deste tribunal, que a literalidade das normas do AIMI conduz à incidência do imposto, e para o que aqui importa, sobre os "terrenos para construção", e "*habitationais*" independentemente da afectação que a estes venha a caber, uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência.

O entendimento de que se deixa nota não constitui posição isolada, muito menos inédita, no quadro do CAAD e tem sido seguido por inúmeras decisões arbitrais de onde se destacam, de entre outras as proferidas nos seguintes processos: 654/2017- T, de 2018-09-03, 664/2017-T, de 2018-06-26, 667/2017-T, de 2018-09-05, 685/2017-T, de 2018-09-06, 690/2017-T, de 2018-09-06, 692/2017-T, de 2018-05-11, 696/2017-T, de 2018-07-23, 6/2018-T, de 2018-07-26, 306/2018-T, de 2018- -28, 401/2018- T de ,420/2018-T, de 2019-01-15, 456/2018- T de 2019-02-28 e 574/2018-T, de 2019-04-19.

A Requerente vocaciona o seu pedido de pronúncia arbitral fundamentalmente invocando que a tributação do AIMI em causa, viola os princípio da capacidade contributiva e igualdade e que inexistente "*uma justa repartição da carga fiscal, entre pessoas colectivas, ou seja, entre as que dedicam à actividade imobiliária, transformando o solo rural em urbano e as restantes empresas*", afirmando existir uma dupla tributação pela circunstância de o património da Requerente ter sido já tributada em sede de IMI.

Como já se antecipou, não perfilhando dessa interpretação, subscreve este tribunal a posição consignada no processo nº 6/2018-T, de 2018-07-26, proferida no âmbito do CAAD, que acolhemos sem qualquer reserva: "*a literalidade dos artigos 135º- A e 135º -B, nºs 1 e 2 é clara e não se presta a quaisquer dúvidas interpretativas. 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 (nºs 3 do artigo 9º do Código Civil), não se mostrará necessário convocar outros elementos de entre os disponíveis na panóplia hermenêutica.*"

Perfilhando-se de igual modo, e em sentido similar o que vem dito a respeito deste segmento nas decisões proferidas no âmbito dos processos nºs 664/2017-T e 676/2017-T, que a decisão

supra citada convoca: *"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 desses fins. Abarca, para além disso a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou foram de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para a construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que não de enquadrem em qualquer das anteriores classificações.*

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

Não poderá deixar de divergir-se da posição sustentada pela Requerente quanto à interpretação que leva a cabo relativamente ao artigo 135- B) do CIMI, no sentido de que o legislador pretendeu excluir do âmbito de incidência do AIMI os prédios que se mostrem essenciais para a obtenção de rendimento da Requerente no âmbito da prossecução da sua actividade económica.

De volta à citada decisão arbitral provindo do processo n.º 6/2018-T, a interpretação que a Requerente sustenta *"(...) não tem qualquer apoio na letra da lei nem tão pouco decorre do elementos racional e sistemático. Resulta claro da leitura e interpretação das normas em causa que a opção do legislador não foi no sentido preconizado pela Requerente. Uma tal opção pressuporia que o legislador ao invés de ter delimitado o âmbito de incidência através de tipos caracterizados, tivesse optado por uma avaliação casuística em função da afectação do imóvel, em que termos práticos, a uma actividade económica de uma pessoa colectiva. O que se demonstra não ter acontecido."*

"(...) não foi com base da actividade a que estão afectos os imóveis que veio a ser definida a exclusão da incidência,³ pois na redacção que veio a ser aprovada definiu-se a não incidência

³ Segue-se de perto o sentido da decisão arbitral prolatada no âmbito do processo n.º 696/2017-T, que correu termos no CAAD, em que entrevistamos.

apenas com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6º do CIMI, sem qualquer alusão à afectação do funcionamento das pessoas colectivas.

São conceitos distintos a afectação de um imóvel, que pressupõe uma utilização e o fim a que está destinado, o "destino normal" subjacente às classificações dos imóveis, a que se refere o nº 2 do artigo 6º do CIMI.

Se tivesse sido mantida, na redacção final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis directamente afectos ao funcionamento das pessoas colectivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afectação que constava da proposta e que expressava essa opção legislativa.

Assim, tendo sido suprimida essa alusão à afectação dos imóveis, não há suporte para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afectos à actividade das pessoas colectivas não relevem para a incidência do AIMI"

"Na falta de outros elementos que induzam no sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislado soube exprimir com correcção o seu pensamento"⁴

Ainda relativamente às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente, vem a mesma pugnar que a tributação aqui em discussão, constitui uma violação dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

O entendimento que este tribunal subscreve quanto às questões de inconstitucionalidade, não diverge do juízo negativo que sobre as mesmas se têm vindo a pronunciar, entre outras, e ainda que a título exemplificativo, as decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD nos processos nºs 664/2017-T, 676/2017-T, 678/2017-T, 6/2018-T e 306/2018-T, não se vislumbrando razões

⁴ Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pág. 182.

para das mesmas divergir, e que se reconduzem, nomeadamente ao que vem consignado no âmbito do processo nº 664/2017-T (retomado no processo nº 676/2017-T:

"(...) o Tribunal Constitucional tem sublinhado, um dos objectivos essenciais constitucionalmente definidos no sistema fiscal, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, é o da repartição justa dos rendimentos e da riqueza como se depreende do artigo 103º, nº 1 da Constituição.

É esta vinculação do sistema fiscal à ideia de justiça social e à diminuição da desigualdade 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 nº 1 do artigo 104º, 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 rendimento seja mais 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 colectável.

Consequentemente a Constituição exige uma progressividade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos (sobre todos estes aspectos, veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 187/2013, nºs 97,98 e 99).

A progressividade 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 igual imposto para os que dispõem, de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos) para que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical" (Direito Fiscal, 5ª edição, Coimbra Editora, 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 a matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais no 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 nº 142/2004 onde se consigna que "[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sus 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 nº 348/97, de que a tributação conforme 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 objecto 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."

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 excepção: uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontram em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de desdisparidades entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional nº 306/2010 e 695/2014)".

Segundo Sérgio Vazques⁵ *"A par da tributação do rendimento, a tributação do património é apresentada como a que melhor se presta à personalização e à redistribuição de riqueza, impondo-se por isso um consenso amplo quanto à sua legitimidade e conveniência".*

Continuando o mesmo autor;

"(...) A tributação do património justificar-se-á, assim, como o prolongamento do imposto pessoal sobre os rendimentos e como o reforço da discriminação qualitativa que ela leva a cabo."

Revertendo à situação dos presentes autos, não se vislumbra que a tributação dos terrenos para construção ou para fins habitacionais enquanto património da Requerente, nos moldes em que encontra prevista nos artigos 135º - A e 135º - B do CIMI, colida com princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

Por fim, afirma ainda a Requerente que a *"tributação em AIMI das empresas que se dedicam a actividade imobiliária traduz-se numa perda de receita do IMI (como imposto municipal), uma vez que poderá inviabilizar o seu equilíbrio económico-financeiro, conduzindo ao abandono da respectiva actividade" (...)* *"não tendo sido tomada em consideração a autonomia do poder local (artº 6º da CRP)"*

O artigo 6º da CRP, determina o seguinte:

Artigo 6º
(Estado Unitário)

⁵ *Capacidade contributiva, rendimento e património*, Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 23, Coimbra 2005, págs. 33 e 36.

1. O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular, e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática e da administração pública.

2. Os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.

Relativamente a este segmento argumentativo aportado aos presentes autos pela Requerente, não poderá deixar de se subscrever o que vem dito pela Autoridade Tributária e Aduaneira, deixando-se tão somente nota, sem necessidade de aduzir quaisquer outras considerações, que, na verdade, a Requerente não fundamenta as afirmações que produz a respeito.

III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente formula pedido de reembolso da quantia paga da liquidação controvertido e juros indemnizatórios.

Não sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, não se pode concluir pela inexistência de pagamentos indevidos, e, em consequência, não se justifica a anulação das liquidações, nem a restituição da quantia paga, nem o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto o artigo 43º, nº 1 da LGT.

IV. DECISÃO

Em face do que vem de se expor, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- a. julgar improcedente o pedido arbitral formulado pela Requerente, absolvendo-se do mesmo a Requerida,
- b. manter na ordem jurídica os actos tributário objecto do presente processo,
- c. condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

No mesmo sentido, além das decisões arbitrais supra citadas, foram proferidas outras nos seguintes processos a funcionar sob a égide do CAAD, que se acompanham na integra:

654/2017, de 03-09-2018;667/2017, de 05-09-2018;678/2017, de 06-06-2018;682/2017, de 20-07-2018; 683/2017, de 12-07-2018; 684/2017, de 06-09-2018; 685/2017, de 06-09-2018; 690/2017, de 06-09-2018; 692/2017, de 11-05-2018; 693/2017, de 03-09-2018; 696/2017, de 23-07-2018; 6/2018, de 26-07-2018; 291/2018, de 28-02-2019; 306/2018, de 28-12-2018; 310/2018, de 10-12-2018;324/2018, de 22-01-2019;356/2018, de 11-01-2019; 401/2018, de 22-01-2019; 420/2018, de 15-01-2019; 456/2018, de 28-02-2019; 574/2018, de 17-04-19.

V-VALOR DO PROCESSO

De conformidade as estatuído nos artigos 296º, nº 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovada pela Lei nº 47/2013, de 26 de Junho, 97º- A, nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 1.415,50 € (*mil quatrocentos e quinze euros e cinquenta cêntimos*)

VI-CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº2, 22º, nº 4 do RJAT e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a esta anexa, fixa-se o montante de custas em 306,00 € (*trezentos e seis euros*).

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

NOTIFICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO

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

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

[A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]

Vinte e um de Maio de dois mil e dezanove

O árbitro
(José Coutinho Pires)