

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 109/2019-T

Tema: AIMI – Inconstitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Álvaro Caneira e Dr.^a Maria Alexandra Mesquita (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-05-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, NIPC ..., com sede no ..., ..., ...-... Maia, doravante designada por “Requerente”, apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra a liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) 2017... do ano de 2017, no que tange ao valor de €93.085,82.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-02-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09-04-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 02-05-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente e, se assim não suceder, seja notificado o Ministério Público (como sucede em todos os processos arbitrais).

Por despacho de 05-06-2019 foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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 diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A) A Requerente é proprietária dos seguintes prédios urbanos:

-
- os identificados com os artigos matriciais n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ... e ...), que são terrenos para construção de habitação;
 - os identificados com os artigos matriciais n.ºs ... e ..., que são terrenos para construção de serviços; e
 - o identificado com o artigo matricial n.º..., que é um imóvel destinado a habitação (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- B)** Os imóveis em causa estão contabilizados na esfera da Impugnante como “inventário” (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C)** A Requerente detém os referidos imóveis com o fito de proceder à venda dos mesmos;
- D)** O património predial referido encontra-se destinado única e exclusivamente à exploração da Impugnante no âmbito da sua actividade económica;
- E)** A Requerente foi notificada da liquidação de Adicional ao IMI (AIMI) n.º 2017..., que consta do documento n.º 2 relativa ao ano de 2017, cujo teor se dá como reproduzido;
- F)** O valor global dos imóveis referidos é de € 23.271.455,03;
- G)** A Requerente pagou voluntariamente o imposto que lhe foi liquidado, no valor de € 93.085,82 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- H)** A Requerente apresentou reclamação graciosa daquela liquidação que foi indeferida com os fundamentos de uma informação, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Da apreciação do pedido

O AIMI foi introduzido no ordenamento jurídico-tributário português pela Lei n.º 42/2016, de 26/12 (OE para o ano de 2017) e é um imposto pessoal, de base cadastral, sobre o património imobiliário.

De conformidade com o artº 135º-A e artº 135º-B do CIMI, foi em 2017-07-28 emitida a liquidação nº 2017..., no valor de € 93.085,82, referente ao AIMI do ano de 2017.

A liquidação reclamada teve por base o valor tributável de € 23.271.455,93, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro de 2017, dos prédios urbanos em nome da reclamante (nº 1 do artº 135º-C), ao qual foi aplicada a taxa de 0,4% de harmonia com o nº 1 do artº 135º-F, do citado normativo.

De facto, sendo a reclamante uma pessoa coletiva que figura na matriz como proprietária a 1 de janeiro de 2017 de prédio urbano habitacional e de terrenos para construção situadas no território português, encontram-se preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva e objetiva do AIMI (cfr. artº135º-A do CIMI). Sendo certo que, não se verifica no presente caso nenhuma causa de exclusão de incidência subjetiva ou objetiva tipificada na lei (dado não estarmos perante uma empresa municipal, nem se tratarem de prédios urbanos classificados como "comercial, industrial ou para serviços" e "outros") - cfr. artºs 135º-A nº 4 e 135º-B nº 2, ambos do CIMI.

Nestes termos, também não se verifica qualquer irregularidade na liquidação, dado que a reclamante é sujeito passivo do imposto e foram tributados em AIMI, à taxa correta, os valores patrimoniais tributários de todos os prédios inscritos em seu nome, como habitação e terrenos para construção.

Quanto às questões suscitadas na petição inicial associadas à constitucionalidade do ato reclamado, cumpre desde já sublinhar que a AT está sujeita ao princípio da legalidade (nº2 do artº 266º da CRP e artº 55º da LGT) e não lhe cabe a ela tecer, qualquer juízo de valor sobre a constitucionalidade ou não, de qualquer norma que lhe esteja adstrita ao exercício das suas funções.

Assim, de conformidade com o artº 281º da CRP, cabendo aos tribunais a apreciação da constitucionalidade, não pode a AT substituir-se aos mesmos e averiguar sobre a constitucionalidade das leis que lhe cumpre aplicar, a menos que já tenha sido declarado pelo Tribunal Constitucional, com força obrigatória geral.

Todavia, não podemos deixar de ressaltar que a posição defendida pela Reclamante não encontra suporte na jurisprudência mais recente proferida sobre esta matéria, como passamos a discorrer.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente. Não obstaculizando assim a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis. O que não se verifica na situação em apreço. Senão vejamos,

A criação do AIMI teve por finalidade tributar mais intensamente a generalidade dos titulares de direitos reais de gozo sobre património imobiliário de valor elevado superior a € 600.000,00. Isto por si só revela uma inequívoca capacidade contributiva, por se reportar a patrimónios que pelas suas características são reveladores de valor económico substancial, suscetível de justificar a imposição de contributo acrescido aos seus titulares em nome do princípio da equidade social e tendo como pretensão alargar a base de financiamento da segurança social.

Por outro lado, não se vislumbra aqui qualquer desproporcionalidade, na medida em que o regime legal do AIMI se mostra adequado ao fim legítimo a que se destina, uma vez que o legislador definiu um específico pressuposto económico constitucionalmente válido para alcançar o desiderato de tributação de realidades particularmente reveladoras de riqueza. Não se verificando assim desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida como pretende fazer crer a reclamante. E tal conclusão não sai prejudicada pelo facto de no AIMI se proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou excluindo da tributação prédios particularmente vocacionados para a atividade produtiva, nomeadamente os "comerciais, industriais ou para serviços". Aliás, tal exclusão mostra-se consentânea com uma das incumbências prioritárias do Estado no âmbito económico, mais concretamente o de promover o aumento do bem-estar económico (cfr. art. 81º al. a) da Constituição da República Portuguesa - CRP).

Saliente-se que os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, ao abrigo do n.º 2 do art. 135.º-B do CIMI, desempenham uma função instrumental às atividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem prédios que servem de suporte ao funcionamento das respetivas atividades, não sendo por si só geradores de rendimentos. De facto, aquando da delimitação negativa de incidência do imposto, o legislador no âmbito da sua liberdade conformadora adotou um critério que se nos afigura ser aquele que melhor cumpre com as obrigações constitucionais impostas ao Estado, bem como o critério que introduz maior igualdade e uniformidade no tratamento dos prédios objeto da tributação, em detrimento de outros critérios que privilegiassem o destino efetivo dado aos prédios. Simultaneamente, não estamos na presença de um imposto que tem por finalidade a tributação genérica do património, mas apenas de um tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação "um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados" (cfr. pág. 60 do Relatório do Orçamento para 2017). O que, aliás, não se mostra contrário ao disposto no art.º 104.º n.º 3 da CRP, visto que de acordo com esta norma a tributação sobre o património tem por função contribuir para a igualdade entre os cidadãos, sendo o legislador livre quanto à solução a adotar. Sendo inegável que a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva. Não havendo também na lei em questão nenhum fator discriminatório no que concerne às sociedades comerciais que desenvolvem a sua atividade no setor imobiliário, porquanto, e para o que aqui importa, ainda que os prédios urbanos da propriedade se revelem como elemento instrumental da atividade dessas sociedades, temos que os mesmos são idóneos a revelar que aquela pessoa coletiva é titular de um património que, em si mesmo, evidencia uma específica abundância e, nesses termos, capacitado para suportar uma contribuição adicional para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social. O mesmo sucedendo com os demais sujeitos passivos (pessoas coletivas ou singulares) que não se dediquem especificamente à promoção

imobiliária, mas que sejam titulares de tributação atentos os específicos fins visados pelo legislador.

Assim como não se antevê nenhuma razão para que as sociedades que desenvolvam atividade no sector imobiliário e sejam detentoras de património imobiliário de valor elevado, sejam usufrutuárias de um tratamento especial relativamente à generalidade dos cidadãos e empresas doutros ramos de atividade que se encontram na mesma situação. Ademais, no caso das sociedades ligadas ao imobiliário para além da prerrogativa de dedução do AIMI no IRC, nos termos do art. 135º-J do CIMI (dependendo se os imóveis estão ou não afectos a uma atividade de arrendamento ou hospedagem), podem ainda repercutir nos preços qualquer impacto que o AIMI possa ter. Nestes termos, a situação aqui controvertida não viola o princípio da igualdade na sua vertente da capacidade contributiva, nem o princípio da proporcionalidade.

Para além de que e atentos ao paralelismo realizado pela reclamante entre a Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo e o AIMI na tentativa de demonstrar a inconstitucionalidade deste tributo, cumpre sublinhar que o Tribunal Constitucional entendeu recentemente em plenário não julgar inconstitucional a norma constante Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00 (vide Acórdão de 2018/07/04, proferido no processo nº 378/2018). Sendo certo que, neste acórdão, que subscrevemos na íntegra, se rebatem argumentos idênticos aos expostas na petição inicial; pelo que o mesmo se dá aqui por integralmente reproduzido. Conclusão

- I)** Em 18-02-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente.

Quanto ao destino dos imóveis, as afirmações da Requerente não são questionadas.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

A Requerente expõe a sua interpretação sobre a aplicação do AIMI e conclui que «o AIMI incide sobre os imóveis com afetação habitacional, bem como os terrenos para construção, independentemente da sua afetação – na medida em que não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência» (artigo 21.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Requerente entende que o artigo 135.º -B n.º 1 do CIMI padece de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva, bem como por violação do princípio da proporcionalidade.

A Requerente alega, em suma, o seguinte:

- este regime enferma de ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, quando estão em causa imóveis detidos por empresas essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da actividade económica;
- nestas situações falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais imóveis possa constituir manifestação de uma (ou de uma acrescida) capacidade contributiva que, por si só, deva ser sujeita a ablação por via tributária;
- a tributação em AIMI deve necessariamente operar uma distinção entre, por um lado, a titularidade de património imobiliário que, só por si, constitua uma manifestação de uma acrescida abastança económica e titularidade de direitos reais sobre imóveis destinados ao exercício de uma actividade económica e que, como tal, possam ser reconhecidos como factores de produção;

-
- neste último caso, a dimensão e valor patrimonial de tais imóveis não constitui, nem pode constituir, a manifestação de uma riqueza que deva ser tributada mas, outrossim, materializa apenas um conjunto de elementos necessários e essenciais ao desenvolvimento de uma actividade económica;
 - no sector imobiliário, é habitual a opção pela manutenção, durante vários anos, tanto imóveis habitacionais para venda ou exploração, como terrenos para construção destinados a edificação, o que sucede por vários motivos;
 - tributar pelo AIMI a propriedade destes imóveis pode até produzir um efeito agravado de descapitalização, deteriorando, porventura decisivamente, as condições económicas (e de desenvolvimento da respetiva atividade) dos ditos sujeitos passivos do imposto;
 - sem que exista qualquernexo de causalidade perceptível e materialmente justificado entre a capacidade contributiva manifestada pela propriedade desses imóveis, e o pagamento de um imposto que, de forma vaga e genérica, diz reforçar a “progressividade global do sistema”;
 - “a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da atividade desenvolvida pelas empresas e onera -as mesmo que tenham resultados negativos”;
 - a lei tributa, como pretensa manifestação de capacidade contributiva, a mera detenção de factores de produção;
 - está assim criada, sem qualquer fundamento de base, uma gritante desigualdade no plano material entre as empresas que prossigam uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis, em relação a outras empresas cuja atividade não decorra da detenção de imóveis;
 - mais do que isso, estão criadas as condições para a constituição de manifestas situações de desigualdade material entre a Impugnante e empresas que, detendo bens imóveis, prossigam nos mesmos uma actividade comercial, industrial ou de prestação de serviços;
 - o regime do AIMI não salvaguarda devidamente as empresas que, para o desenvolvimento da sua actividade económica, carecem de deter imóveis – o que

- contribui decisivamente para a sua discriminação negativa no plano fiscal, sem qualquer justificação de base;
- não se vislumbra qualquer motivo para discriminar negativamente os imóveis detidos por empresas que tenham por escopo social a realização de operações imobiliárias;
 - com o acto tributário em causa, o sector imobiliário é o único sector de actividade efectivamente tributado pela propriedade de bens de produção como pretensa manifestação de capacidade contributiva acrescida;
 - o valor considerado para aplicação do imposto não é um custo efetivo de produção, apurado e registado na contabilidade, mas sim o VPT determinado para efeitos fiscais;
 - os imóveis detidos por empresas que prosseguem actividades imobiliárias não são “património imobiliário de luxo”;
 - a tributação em causa constitui uma violação dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade na medida em que o facto de a Impugnante ter no seu inventário imóveis para construção, exploração ou venda, em nada exterioriza uma relevante capacidade contributiva digna de ser (diferente e autonomamente) tributada;
 - por incidir sobre a propriedade de imóveis destinados ao exercício de uma actividade económica, sem qualquer fundamento bastante, deve ser desaplicado o artigo 135.º-B, n.º 2, do CIMI por inconstitucionalidade material, na medida em que viola o princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP;
 - a norma legal em causa é desequilibrada e desadequada à prossecução do fim legal, a mesma é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, sobre as questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente, o seguinte, em suma:

- os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da actividade económica, ao contrário, integram o próprio núcleo da actividade económica, com valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, i.e.,

- podem ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações e evidenciam obviamente uma determinada capacidade económica;
- compreende-se a solução legislativa de sujeitar a tributação todos os sujeitos passivos em atenção à titularidade das situações jurídicas relevantes sobre os prédios urbanos identificados na incidência objetiva, com independência da estruturação jurídica ou económica que possam possuir esses sujeitos passivos;
 - no campo da tributação patrimonial, a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira;
 - ainda que os imóveis tributados possam revelar-se instrumentais da actividade económica, temos que os mesmos são idóneos a indicar que aquela pessoa colectiva é titular de bens que, em si mesmos, evidenciam uma específica abastança face aos demais proprietários imobiliários;
 - não se afigura que a incidência de AIMI sobre os imóveis da titularidade de empresas que exercem a sua atividade no setor imobiliário, nomeadamente de terrenos para construção adquiridos com o intuito de neles promover edificações destinadas a venda, seja discriminatória ou que estas empresas devam merecer um tratamento mais vantajoso do que o concedido à generalidade dos proprietários de prédios urbanos;
 - a capacidade contributiva das pessoas colectivas empresariais, relevante a aferição da aplicação do princípio da igualdade tributária, não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da actividade a que se destinam os imóveis;
 - o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais;
 - os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe trabalhadora, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre o rendimentos pessoais;
 - se é certo que o regime do AIMI cria situações de discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património, as

necessidades financeiras e a sustentabilidade da Segurança Social poderão sobrepor-se ao princípio da igualdade;

- esta nova tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade.

A Requerente apenas coloca questões de inconstitucionalidade, que são essencialmente as que foram apreciadas em acórdãos arbitrais, designadamente no acórdão de 23-07-2018, proferido no processo n.º 696/017-T e no acórdão de 15-01-2019, proferido no processo n.º 420/2018-T, citado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Sendo semelhante a argumentação da Requerente, seguir-se-á fundamentação daqueles acórdãos.

3.2. Apreciação das questões suscitadas pela Requerente

A Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2017) aditou ao CIMI o capítulo XV, com os artigos 135.º-A a 135.º-K, de que consta o regime do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).

No Relatório desse Orçamento refere-se:

As medidas de aumento de receita, além da atualização dos IECs e ISV em 3%, centram-se na introdução de duas novas tributações: um adicional progressivo sobre o IMI e um alargamento da base do IABA aos refrigerantes. As duas medidas representam em conjunto apenas cerca 0,5% do total da receita fiscal. Em ambos os casos a receita é consignada.

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

(...)

A tributação progressiva do património imobiliário

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis introduz na tributação do património imobiliário um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados, com uma taxa marginal de 0,3% aplicada aos patrimónios que excedam os 600.000€ por sujeito passivo.

Para evitar o impacto deste imposto na atividade económica, excluem-se da incidência os prédios rústicos, mistos, industriais e afetos à atividade turística, permitindo-se ainda às empresas a isenção de prédios afetos à sua atividade produtiva até 600.000€. A possibilidade de dedução do montante de imposto pago à coleta relativa ao rendimento predial constitui adicionalmente um incentivo ao arrendamento e utilização produtiva do património.

Este imposto substitui o anterior imposto do selo de 1% sobre o valor do imóvel acima de 1 milhão de euros. Com uma taxa muito inferior (0,3%) é também mais justo por ter em conta o valor global do património imobiliário e não, isoladamente, o valor de cada prédio.

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

O artigo 135.º-B define a incidência objectiva deste imposto adicional estabelecendo o seguinte:

Artigo 135.º-B

Incidência objectiva

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.

Na redacção que constava da proposta de Orçamento este n.º 2 tinha a seguinte redacção:
2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados na espécie “industriais”, bem como os prédios urbanos licenciados para a atividade turística, estes últimos desde que devidamente declarado e comprovado o seu destino.

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

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

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem

qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

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

A redacção do artigo 135.º-B do CIMI que veio a ser aprovada não afasta a incidência do AIMI sobre imóveis afectos à habitação e terrenos para construção utilizados pelas pessoas colectivas no âmbito da sua actividade económica.

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

No entanto, não foi com base na actividade a que estão afectos os imóveis que veio a ser definida a exclusão de incidência, pois na redacção que veio a ser aprovada definiu-se a não incidência apenas com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, sem qualquer alusão à afectação ao 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 n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

Se tivesse sido mantida, na redacção final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis diretamente afectos ao funcionamento das pessoas

colectivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afectação que constava da proposta e que expressava claramente essa opção legislativa.

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

Por isso, é de concluir que a afectação dos imóveis às actividades económicas de pessoas colectivas não afasta a tributação em AIMI (fora dos casos em que se trate de prédios que no anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em IMI, que não são contabilizados para efeitos de AIMI, nos termos do n.º 3 do artigo 135.º-B do CIMI).

A detenção de património imobiliário de valor elevado, independentemente da afectação ou não a actividade económica, é tendencialmente reveladora de elevada capacidade contributiva, superior à que é de presumir existir quando seja detido património de valor reduzido ou quando ele não exista, pelo que, em princípio, tem justificação a limitação da tributação às primeiras situações.

Porém, não resultam explicitamente do Relatório do Orçamento para 2017 nem da sua discussão parlamentar as razões que estarão subjacentes à distinção, para efeitos de tributação em AIMI, entre os valores patrimoniais dos prédios classificados como habitacionais ou terrenos para construção (independentemente da sua efectiva afectação a esses fins) e os dos prédios urbanos que têm outras classificações, à face do artigo 6.º do CIMI.

Relativamente aos prédios que têm a classificação de «outros» à face do artigo 6.º, n.ºs 2, alínea d), e 4, do CIMI, poderá ver-se uma razão para distinção no facto de se tratar essencialmente de prédios que não têm como finalidade actividades geradoras de rendimentos, designadamente os terrenos situados em aglomerados urbanos que não reúnem os requisitos necessários para a sua classificação como terrenos para construção nem estão a ser utilizados para fins agrícolas ou silvícolas e os edifícios destinados a espaços ou infra-estruturas ou equipamentos públicos. (¹)

¹ Sobre os prédios urbanos integráveis na categoria «outros» pode ver-se ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação do Património*, Almedina, 2015, página 47. Sinteticamente, terão a classificação de «outros»:

- terrenos que estejam situados dentro de um aglomerado urbano e que não possam ser considerados terrenos para construção, designadamente que, por imperativo legal, só possam ter utilização geradora

No que concerne ao afastamento da tributação relativamente aos prédios destinados a comércio, indústria ou serviços poderá entrever-se uma explicação na finalidade invocada para a criação desta nova tributação, que é ao financiamento da Segurança Social, assegurado através da consignação de receitas do AIMI ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, prevista no n.º 2 do artigo 1.º do CIMI, na redacção da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

Não se pretende com o AIMI onerar a tributação de imóveis de luxo, como se visava primordialmente com a verba 28.1 da TGIS, pois o património imobiliário de valor avultado pode ser constituídos por uma pluralidade de imóveis de reduzido valor, mas sim criar mais uma via de subsidiação do sistema de segurança social, que é uma das incumbências constitucionais do Estado, prevista no artigo 63.º, n.º 2, da CRP.

A sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social, sempre em dúvida, é uma preocupação permanente que tem justificado plúrimas iniciativas, bem evidenciadas nas Grandes Opções do Plano para 2017 (Lei n.º 41/2016, de 28 de Dezembro,) e para 2018 (Lei n.º 113/2017, de 29 de Dezembro) (²) entre as quais se inclui a **diversificação das fontes de financiamento**, que constitui um princípio há muito adoptado nas Leis de Bases da Segurança Social (artigo 78.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, artigo 107.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e artigo 88.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro).

A essência do princípio da diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social consiste na ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros, tendo em vista, designadamente, a redução dos custos não salariais da mão-de-obra (artigo 79.º da Lei n.º 17/2000, artigo 108.º da Lei n.º 32/2002, e artigo 88.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), o

-
- de rendimentos agrícolas e não estejam, de facto, a ter essa concreta afectação ou que se destinem a zonas verdes, ou áreas protegidas, ou a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos;
 - edifícios e construções licenciados para fins diferentes dos habitacionais, comerciais ou de serviços ou não licenciados mas afectos a esses fins.

² Como se vê pelas Grandes Opções do Plano para 2018, a consignação da receita do AIMI ao Fundo de Estabilidade Financeira da Segurança Social foi uma entre várias medidas: *«têm vindo a ser desenvolvidas pelo Governo várias iniciativas no plano da sustentabilidade e estabilidade do sistema, designadamente: a reposição do mecanismo de atualização de pensões e garantia de não alteração das regras de cálculo das prestações já atribuídas a título definitivo; a definição do fator de sustentabilidade para 2017 em cumprimento da legislação em vigor e que veio estabelecer a idade normal de reforma para 2018; a reavaliação de todo o regime das pensões antecipadas por flexibilização, com discussão em sede de concertação social, tendo-se avançado em 2017 com o regime de proteção das muito longas carreiras contributivas através da eliminação das penalizações; a convergência do regime da Caixa Geral de Aposentações (CGA) com o regime geral de Segurança Social (RGSS) - para reforço desta convergência foram estabelecidas as condições de acesso e o cálculo das pensões do pessoal militar e militarizado e do pessoal com funções policiais»*.

que pode explicar que não seja aplicada a nova tributação do AIMI às pessoas colectivas detentoras de prédios destinados a actividades comerciais, industriais e serviços, por a detenção de prédios desses tipos por pessoas colectivas estar normalmente associada ao exercício dessas actividades, com o correspondente pagamento de contribuições para Segurança Social, como entidades empregadoras [artigo 92.º, alínea b), da Lei n.º 4/2007, e artigos 3.º, alínea a), e 14.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de Novembro].

Desta perspectiva, em que o legislador, carente de financiamento para a Segurança Social, privilegia a veste de cobrador de impostos à preocupação com o equilíbrio da tributação das empresas, poderá vislumbrar-se algum fundamento para distinguir entre a titularidade de património imobiliário por pessoas que, presumivelmente, desenvolverão actividades conexas com o financiamento da Segurança Social (que já contribuirão para esse financiamento) e a detenção de imóveis não destinados a essas actividades, cujos titulares, tendencialmente, não estarão associados da mesma forma a esse financiamento, pelo menos com a mesma intensidade.

O artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei. Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objectiva e racional. (³)

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no *Boletim do Ministério da*

Pelo que se referiu, não será completamente desprovida de explicação objectiva e racional a criação de uma tributação especial de património de valor elevado destinada a assegurar o financiamento da Segurança Social limitada ao património imobiliário que não estará já tendencialmente conexas com esse financiamento.

Por outro lado, a criação do AIMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação «*um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados*» (Relatório do Orçamento para 2017, página 60), compagina-se com o objectivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

A capacidade contributiva das pessoas colectivas empresariais, relevante a aferição da aplicação do princípio da igualdade tributária, não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da actividade a que se destinam os imóveis. Na verdade, «*o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria. Nesta óptica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais - não se trata de sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam*» (...) *Os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe trabalhadora,*

Justiça n.º 398, página 81;
– n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 416, página 295;
– n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
– n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
– n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
– n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

instituinto uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre o rendimentos pessoais». (⁴)

Por outro lado, se é certo que os diferentes destinos dos imóveis não implicam necessariamente distinção de nível de capacidade contributiva, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a actividade produtiva, designadamente os «comerciais, industriais ou para serviços», encontrará outra justificação (para além do já referido presumível maior contributo destas actividades para a Segurança Social por via das contribuições), pois reconduz-se, em última análise, a favorecimento destas actividades, que se harmoniza (e, por isso, terá fundamento constitucionalmente aceitável) com a obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP]. Sendo esta uma incumbência constitucionalmente considerada prioritária, a primeira elencada nesta norma, decerto que não será incompatível com a CRP dar-lhe protecção preferencial quando confrontada com os deveres constitucionais do Estado em matéria de habitação indicados no artigo 65.º da CRP, que, obviamente, também são protegidos através do bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza.

Assim, se é certo que o regime do AIMI cria situações de discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património, no pressuposto de que há necessidade de dinheiro e tem de se encontrar novas formas de o arrecadar (como se refere no Relatório do Orçamento para 2017), haverá alguma justificação para que seja imposta a tributação a umas empresas e não a outras com mesma ou maior capacidade contributiva inerente ao património, sobretudo à luz da jurisprudência constitucional citada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que revela que é tolerável constitucionalmente que os interesses do Estado cobrador de impostos (neste caso, a sustentabilidade da Segurança Social, reclamada pelos princípios da confiança e segurança) se sobreponham ao respeito rigoroso do princípio da igualdade.

Por outro lado, não sendo objectivo legislativo a tributação da habitação de luxo mas sim obter mais um meio de financiamento da Segurança Social, em sintonia com a opção

⁴ SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, em *Fiscalidade*, n.º 23, página 36.

política de diversificação, através de “*um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema*” (página 57 do relatório do Orçamento do Estado para 2017), é em função destes objectivos que há que apreciar se ocorre violação do princípio da proporcionalidade.

Desta perspectiva, afigura-se que esta nova tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade, pois é adequada ao fim em vista (propicia o aumento de receitas que se pretende obter), é necessária (à face da opção legislativa de aumentar as receitas da Segurança Social com diversificação de fontes) e não é ultrapassada uma medida razoável, designadamente quanto às pessoas colectivas, pois as taxas do novo imposto não são elevadas (e são menores para as pessoas coletivas do que para as pessoas singulares, nos termos do artigo 135.º-F), o imposto pago é dedutível a matéria tributável de IRC (artigo 135.º-J), são deduzidos valores consideráveis ao valor tributável (artigo 135.º-C) e não está demonstrado, nem há razão para crer, que os montantes arrecadados ultrapassem o que é necessário para a finalidade de reforçar a sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social.

Por isso, afigura-se que não se demonstra que seja violado o princípio da proporcionalidade.

Pelo exposto, a tributação do AIMI não é incompatível com os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, invocados pelas Requerentes, com base nos artigos 13.º, 18.º e 104.º, n.º 3, da CRP.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de € **93.085,82**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 11-06-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Álvaro Caneira)

(Maria Alexandra Mesquita)