

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 603/2017-T**

**Tema: AIMI – Constitucionalidade; reforma de decisão arbitral – Substitui a decisão de 27 de junho de 2018 (em anexo)**

### **Reforma de Decisão Arbitral**

1. No dia 20.11.2017, a Requerente, A..., Lda., NIF..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação da liquidação do imposto de AIMI<sup>1</sup>, datada de 30.06.2017, referente ao ano de 2017, no montante de €10.415,48.

A Requerente, alegando ter pagado o montante do imposto, peticionou, também, a restituição do mesmo, acrescido de juros indemnizatórios.

Por decisão, proferida em 27.06.2018, o tribunal arbitral deu como provados os seguintes factos:

1.A Autora é uma sociedade por quotas que tem por objeto social único a compra, venda e revenda de bens imóveis, para o que está coletada em IRC, desde o início da sua atividade.

2.A Autora é proprietária dos prédios urbanos situado no lugar de ..., da freguesia da ..., ..., inscritos na respetiva matriz predial sob os

---

<sup>1</sup> Adicional do Imposto Municipal sobre imóveis, previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, na redação estabelecida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

artigos..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e..., que são lotes de terreno para construção e resultam do exercício da atividade da Autora.

3. Os terrenos para construção referidos constituem inventários da Requerente.

4. A liquidação impugnada tem por fundamento a Lei n.º 42/2016, de 28/02, que aditou ao Código do IMI, o Capítulo XV, com a epígrafe “Adicional ao imposto municipal sobre imóveis”, que integra os artigos 135-A a 135K.

Na decisão arbitral, o tribunal arbitral julgou “materialmente inconstitucional, o artigo 135º-B do CIMI na medida em que sujeita a tributação em AIMI a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.” e que, consequentemente, “a liquidação objeto do presente processo enferma de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, o que tem como consequência a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo)”.

Em conformidade, decidiu:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decretar a anulação da liquidação objeto do processo;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga pela Requerente correspondente à liquidação e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver-lhe tal montante.

Deste decisão a Requerida interpôs recurso para o Tribunal Constitucional que, por acórdão de 29 de maio de 2019 (acórdão 306/2019, processo 756/2018, 3ª secção), decidiu:

“a) Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 135º-B, nºs 1 e 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aditado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2016, de 28.12, no segmento em que sujeita a tributação em adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI) a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.

E, em consequência,

b) Conceder provimento ao presente recurso, determinando-se a reforma da decisão recorrida em conformidade com o precedente juízo de não inconstitucionalidade.”

Em conformidade com o duto acórdão do tribunal constitucional, o tribunal arbitral reforma a decisão nos seguintes termos:

a) Julga improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decide não decretar a anulação da liquidação objeto do processo, que assim se mantém na ordem jurídica;

b) Julga improcedente o pedido de reembolso da quantia paga pela Requerente correspondente à liquidação e absolve a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido de condenação a devolver-lhe tal montante;

Mantém-se a decisão de julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e absolver a Requerida deste pedido;

Em consequência, as custas no valor de 918.00 € (novecentos e dezoito euros) nos termos do n.º 4, do art. 22.º, do RJAT, ficam a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 8.07.2019.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 603/2017-T**

**Tema: AIMI – Inconstitucionalidade – Decisão arbitral substituída pela decisão de 08 de julho de 2019.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

1. No dia 20.11.2017, a Requerente, A..., Lda., NIF ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação da liquidação do imposto de AIMI<sup>2</sup>, datada de 30.06.2017, referente ao ano de 2017, no montante de €10.415,48.

A Requerente, alegando que pagou o montante do imposto, peticiona, ainda, a restituição do mesmo, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho

---

<sup>2</sup> Adicional do Imposto Municipal sobre imóveis, previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, na redação estabelecida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

---

Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 6 de Fevereiro de 2018.

3. Como fundamento apresentado, em apoio da sua pretensão, a Requerente alegou a inconstitucionalidade material do regime constante dos artigos.º 135º-A e seguintes do Código do IMI, aditadas art.º 219 da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, em síntese e no essencial, com os argumentos seguintes:

- a. A Autora é uma sociedade por quotas que tem por objeto a compra, venda e revenda de bens imóveis, sendo proprietária dos lotes de terreno para construção situado no lugar de ..., da freguesia da ..., ..., inscritos na respetiva matriz predial sob os artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e ... e que resultam do exercício da atividade da Autora que, no local referido, procedeu à sua urbanização, transformando o solo rural em urbano.
- b. As “existências” da Autora são constituídas por “terrenos para construção”, para o que está coletada em IRC, desde o início da sua constituição.
- c. A liquidação objeto do presente processo tem por fundamento a Lei n.º 42/2016, de 28/01, que aditou ao Código do IMI, o Capítulo XV, com a epígrafe “Adicional ao imposto municipal sobre imóveis”, que integra os artigos 135-A a 135K.
- d. São excluídos deste imposto (art.º 135º-B) os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do art.º 6º do Código.
- e. Tal tributação viola, frontalmente, normas e princípios constitucionais.
- f. Em primeiro lugar, é ofensivo do princípio da capacidade contributiva (art.º 104 da CRP), na medida em que as empresas que se dedicam à atividade imobiliária e obtêm proveitos disso, com pagamento do correspondente IRC, são oneradas com um novo imposto que, sem razão material bastante, as tributa, exclusivamente em função dessa atividade.

- g. As demais empresas que se dedicam à transformação de bens não são especialmente oneradas pelo exercício dessa atividade.
- h. Não se verifica, deste modo, uma justa repartição da carga fiscal, entre pessoas coletivas, ou seja, entre as que dedicam à atividade imobiliária, transformando o solo rural em urbano e as restantes empresas.
- i. as normas do art.º 135º-A e 135-C e 135-F, aditadas ao Código do IMI pelo art.º 219 do O.E. de 2016 (Lei n.º 42/2016, de 28/12), excedem manifestamente os limites da proibição de excesso em termos de igualdade proporcional extraídos da conjugação das normas do art.º 13º n.º 1, do art.º 104 da CRP, com a norma do art.º 18º da mesma CRP.
- j. Em segundo lugar, ao serem tributadas as empresas que se dedicam à atividade imobiliária, de forma diferente das restantes empresas e para os contribuintes individuais e heranças indivisas, há também violação do princípio da igualdade (art.º 13º da CRP).
- k. Ora, ao tributar empresas, só pelo facto de serem possuidores de “terrenos para construção”, fruto da sua atividade, o legislador não está a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, acentuando a discriminação entre pessoas individuais e coletivas
- l. Porém, no caso das empresas imobiliárias que se dedicam à transformação do solo rural em urbano como é o caso da A. – as suas existências (bens transacionáveis) constituem tão somente o produto da sua laboração, não permanecendo inativas, pelo que tal tributação tem apenas por objetivo a arrecadação, pelo Estado, de receitas fiscais indevidas, em nada contribuindo para uma justa repartição da riqueza (cfr. art.º 103º, n.º 1, parte final da CRP).

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- 
- a. Importa relevar que a capacidade contributiva para além do rendimento e da utilização de bens também se exprime, nos termos da lei, através da titularidade de património (cf. n.º 1, do art.º 4.º da LGT).
- b. Neste conspecto, pode ler-se no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2014, designadamente, que o *«princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal»* e ainda que :  
*«Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio».*
- c. Impõe-se determinar se as escolhas subjacentes à delimitação da incidência objetiva do AIMI, efetuadas dentro da margem de *“liberdade de conformação legislativa”*, constituem uma lesão do princípio da igualdade, pelo facto de sujeitos passivos com igual capacidade contributiva poderem ser desigualmente afetados pelo imposto em razão do diferente peso que os prédios urbanos para fins habitacionais e os terrenos para construção podem representar nos respetivos patrimónios globais.
- d. A Requerente, não questionando esta opção, vem invocar a inconstitucionalidade do regime do AIMI por violação dos princípios da igualdade (art.º 13.º da CRP) e da capacidade contributiva (art.º 104, n.º 3 da CRP), com fundamento na discriminação negativa das empresas que se dedicam à atividade imobiliária relativamente às demais empresas, contribuintes individuais e heranças indivisas.

- e. Todavia, salvo melhor opinião, e por várias ordens de razão, das normas consagradas não resultam diferenças injustificadas de tratamento entre contribuintes ao arrepio daqueles princípios constitucionais.
  - f. As escolhas subjacentes à delimitação da incidência objetiva do AIMI são efetuadas dentro da margem de “liberdade de conformação legislativa”.
  - g. O imposto visa, primeiramente, 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 do mesmo estar afeto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos - crê-se ser este o propósito do n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI.
  - h. Porém, o legislador optou no n.º 2 daquele preceito por uma delimitação negativa da incidência, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afetação, podem ser economicamente reconhecidos como fatores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais fatores de produção, produzem novas utilidades – bens económicos que satisfazem necessidades.
  - i. Verdadeiramente, os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da atividade, ao contrário, integram o próprio núcleo da atividade económica, são o objeto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda.
  - j. Diferentemente, 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 às atividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas atividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos.
5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.



Notificadas para apresentar alegações escritas, as partes não exerceram esta faculdade.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

1) ilegalidade da liquidação por inconstitucionalidade material das normas constantes dos arts.º 135º-A e seguintes do Código do IMI, aditadas pela Lei n.º 42/2016, de 28.12, quando aplicadas a sociedade que tenha por objeto a compra, venda e revenda de bens imóveis.

Em caso de declaração de ilegalidade da liquidação,

2) Reconhecimento do direito da Requerente à restituição do imposto pago.

e

3) Reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

1.A Autora é uma sociedade por quotas que tem por objeto social único a compra, venda e revenda de bens imóveis, para o que está coletada em IRC, desde o início da sua atividade.

2.A Autora é proprietária dos prédios urbanos situado no lugar de ..., da freguesia da..., ..., inscritos na respetiva matriz predial sob os

artigos..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e ... que são lotes de terreno para construção e resultam do exercício da atividade da Autora.

3.Os terrenos para construção referidos constituem inventários da Requerente.

4.A liquidação impugnada tem por fundamento a Lei n.º 42/2016, de 28/02, que aditou ao Código do IMI, o Capítulo XV, com a epígrafe “Adicional ao imposto municipal sobre imóveis”, que integra os artigos 135-A a 135K.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, designadamente certidão comercial da Requerente, cadernetas prediais dos imóveis e notificação da liquidação, e no que à inscrição fiscal da Requerente e à qualificação contabilística dos lotes de terrenos, à ausência de impugnação da Requerida de tais factos apreciadas à luz das regras da experiência, tendo ainda em conta tratar-se de elementos em poder da própria Requerida, sendo ainda de observar não ter sido manifestada qualquer discordância entre as partes relativamente à matéria de facto.

-III- O Direito aplicável

10. O artigo 135º-B do CIMI, aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, norma de incidência objetiva do regime do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis cuja conformidade constitucional vem questionada, estabelece o seguinte:

“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.”

Como é pacificamente aceite, o princípio da capacidade contributiva constitui o critério para aferir a aplicação do princípio da igualdade tributária constituindo, também, pressuposto da tributação.<sup>3 4</sup>

<sup>3</sup> Na doutrina cfr, por todos, José Casalta Nabais “O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina”, 2004, pags 435 e segs, e Sérgio Vasques “O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária,” Almedina, 2008, pags. 23 e segs.

<sup>4</sup> Na jurisprudência constitucional, pode ler-se no acórdão n.º 695/2014, de 15 de outubro de 2014, o seguinte:

“O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (nestes precisos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010).” (<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>)

Por sua vez, pode ler-se no acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 590/2015, de 11.11.2015, o seguinte:

“Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio.» (<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>)

No acórdão do Tribunal Constitucional, de 24.05.2017, proferido no proc. 250/17 considerou-se que:

“(...)o respeito pelo princípio da igualdade tributária não se basta com um teste básico de racionalidade, que identifique abstratamente uma qualquer causa que, à luz de objetivos de política fiscal, seja apta a justificar uma maior sobrecarga de alguns contribuintes em detrimento de outros.

Nessa linha de argumentação, qualquer justificação que vá de encontro às necessidades orçamentais do Estado num dado exercício fiscal, especialmente no contexto de crise económica em que as normas em causa foram

---

O legislador do AIMI, no âmbito dos seus poderes de livre conformação legislativa, exclui da tributação os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros». Assim sendo, as empresas que sejam titulares deste tipo de imóveis, não estão sujeitas a tributação em sede de AIMI.

Questão que se poderá colocar no caso que nos ocupa é se, face àquela exclusão e ao princípio da igualdade tributária, será legítima a tributação de lotes de terreno destinados a construção na titularidade duma empresa que tem por objeto social exclusivo a comercialização dos mesmos.

É de observar que tais bens quando propriedade deste tipo de empresas constituem bens destinadas a ser transacionados, não sendo indício de capacidade contributiva mas uma condição necessária ao exercício duma atividade económica, à semelhança do que ocorre com uma sociedade que seja titular mercadorias de outro tipo, que detenha para comércio no âmbito da sua atividade.

Como se pode ler no proc. 507/2015-T<sup>5</sup>, a propósito da extinta verba 28 da TGIS:

---

aprovadas, terá o mínimo de racionalidade necessária para afastar o espectro do arbítrio. Mas isso pouco ou nada nos diz sobre a legitimidade da diferença de tratamento fiscal que, objetivamente, aquelas normas impõem. Diz-nos que a tributação por elas imposta não é arbitrária, mas não nos diz que procede a uma justa repartição da respetiva carga fiscal.” (<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>)

Sobre esta problemática, na doutrina, diz-nos Sérgio Vasques que” Enquanto fiquemos pela proibição do arbítrio, com nova fórmula ou formula antiga, não somos verdadeiramente capazes senão de excluir os casos extremos que poderíamos dizer de absurdo legislativo ou de erro manifesto, nisto estando o conteúdo mínimo do princípio da igualdade, bem entendido, mas pouco de significativo na prática legislativa moderna”(O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária, Almedina, 2008, pag. 52), referindo, todavia, que “Tal como sucedeu com a jurisprudência constitucional alemã, porém, também a jurisprudência portuguesa veio a evoluir na compreensão da igualdade tributária, ensaiando decisões que vão além da mera exclusão do absurdo, ao mesmo tempo que a doutrina explora o tema da capacidade contributiva nas suas mil e uma ramificações (...)” (ob. cit. pag. 61).

<sup>5</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

“As Requerentes são sociedades comerciais que exercem regularmente, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda.

Defendem as Requerentes, em suma, que a propriedade sobre terrenos para construção de habitações consiste, no caso de sociedades comerciais deste tipo, no substrato patrimonial da sua actividade económica, a concretização de um verdadeiro meio essencial à prossecução da sua actividade económica geradora de rendimento, pelo que falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais terrenos possa constituir indício (ou sintoma) de uma (ou de uma acrescida) capacidade contributiva ou “de riqueza”.

Acrescentam as Requerentes que

– é muito possível *«que sociedades/empresas deste cariz sejam, por exemplo, proprietárias de vários terrenos para construção com VPT superior a um milhão de Euros enquanto apresentam, concomitantemente, situações líquidas negativas, ou, pelo menos, prejuízos sucessivos no final de vários exercícios designadamente porque não seja possível a realização de proventos ou, muito menos, de lucro, através da revenda dos mencionados terrenos»*,

– que *«no âmbito da sua actividade económica, é também perfeitamente razoável que, por exemplo, sociedades comerciais imobiliárias optem, no quadro do seu negócio, por manter em carteira terrenos destinados a construção (que adquiriram para revenda – e ainda que neles nada se construa) durante vários anos, a fim de aguardarem por melhores condições de mercado»*, e

– que *«sujeitar a tributação, por via de IS, durante esses vários anos (e em todos esses anos), a propriedade destes mesmos terrenos produziria um efeito agravado de descapitalização, deteriorando, porventura decisivamente, as condições económicas (e de desenvolvimento da respectiva actividade) dos ditos sujeitos passivos do imposto (as sociedades de investimento e comércio imobiliário);*

– tal tributação por via de IS, na hipótese de que pudesse incidir sobre sociedades de comércio imobiliário, penalizaria fiscalmente de forma agravada as entidades que, no âmbito da liberdade de iniciativa económica, optaram por este sector de actividade, em detrimento de outros, tomando inaceitavelmente por índice ou sinal de uma acrescida capacidade contributiva o que é mero factor produtivo, pressuposto da obtenção de um verdadeiro rendimento-produto, ou simples meio do exercício de determinada actividade económica;

Afiguram-se pertinentes e adequadas estas considerações.

É inequívoco que as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva que não tem necessariamente correspondência com a realidade, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida pelas empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação, cumulada anualmente, precisamente em situações em que, por inêxito da actividade de comercialização, os terrenos são detidos por vários anos e, por isso, menos justificação haveria para a imposição de uma tributação adicional, privativa deste tipo de empresas.

Por outro lado, não se vislumbra também qualquer razão para distinguir entre as empresas que comercializam terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que comercializam terrenos para outras finalidades.

Por isso, também desta perspectiva, a verba 28.1 da TGIS materializa uma discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para construção, o que implica a sua inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade.”<sup>6 7</sup>

<sup>6</sup>Na mesma linha considerou-se no processo 529/2015-T:

“(...)há, em primeiro lugar, que apurar se existe incompatibilidade da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, no segmento relativo a «terrenos para construção», por discriminação negativa às empresas que exercem habitualmente a actividade de compra e venda de terrenos para construção e revenda.

A este respeito sustenta a Requerente que a actividade económica das empresas que se dedicam à construção de edifícios para habitação e/ou compra e venda de terrenos daquele tipo estaria a ser prejudicada sem qualquer fundamento, quando comparadas com a de outras empresas que possuam em carteira «terrenos para construção» de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria. Na sua visão, a tributação da verba 28.1 da TGIS de prédios urbanos habitacionais e de «terrenos para construção» cuja edificação seja a habitação de valor igual ou superior a € 1 000 000, mesmo quando não seja uma manifestação de luxo dos seus proprietários, mas um desenvolvimento da sua actividade social seria inconstitucional, por violação do princípio da igualdade,

Adiantamos já, com razão. Na verdade, as empresas com este escopo social necessitam inexoravelmente de adquirir os «terrenos para construção» para realizarem a sua finalidade social, pelo que, não é possível sustentar que revelem uma adicional capacidade contributiva. Mais, a tributação não tem conexão com o rendimento real da actividade comercial destas empresas e mantém-se mesmo naqueles exercícios em que existem prejuízos, acentuando-se a sua intensidade. Deste modo, não encontramos razões para impor esta tributação adicional às empresas que se dedicam à compra e venda de terrenos para construção e revenda.

Nesta linha, não se encontram fundamentos para diferenciar as empresas que se dedicam à venda de terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que os vendem para outras finalidades. Consequentemente, a verba 28.1 da TGIS corporiza uma discriminação negativa infundada das empresas que se dedicam à compra e venda de terrenos para construção e revenda, violadora do princípio da igualdade e, como tal, materialmente inconstitucional.

Consequentemente, a verba 28.1 da TGIS na redacção à data do facto tributário é materialmente inconstitucional, porquanto sujeita à tributação em Imposto do Selo a propriedade dos «terrenos para construção» cujo VPT seja superior a € 1 000 000, na medida em que se aplica a hipóteses em que os «terrenos para construção» pertencem a empresas que se dedicam à compra e venda de terrenos para construção e revenda.”

(<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>)

<sup>7</sup> Na decisão arbitral do processo 668/2017-T refere-se o seguinte:

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

Para além disso, na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17-03-2016, proferido no processo n.º 507/2015-T, deverá entender-se que, enquanto a titularidade de património imobiliário destinado a habitação de

Também no caso dos autos se verifica uma discriminação negativa injustificada, por carecer de fundamento racional a tributação em sede deste novo imposto de terrenos para construção propriedade de empresa cuja atividade económica é precisamente a compra e venda de imóveis e, por isso, estão manifestamente adstritos a um fim comercial quando, simultaneamente, a lei exclui da tributação os imóveis destinados a comércio, indústria ou serviços. Dir-se-á, até, que a razão de ser da exclusão tributária se aplica com superior intensidade nas empresas cuja atividade económica única é precisamente a compra e venda de imóveis, uma vez que a propriedade dos mesmos constitui condição necessária ao exercício da sua própria atividade, não sendo, manifestamente, índice de abastança económica<sup>8</sup>. Enquanto as demais empresas poderão exercer a sua atividade sem a titularidade da propriedade de imóveis (utilizando os mesmos através de outros instrumentos jurídicos, como o contrato de arrendamento, por exemplo), as empresas com tal objeto social só poderão exercer tal atividade se forem proprietárias de imóveis. Caso contrário, naturalmente, a mesma não poderá ser exercida.

---

valor elevado é um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de actividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao funcionamento das respectivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor indício de abastança.” (<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>)

<sup>8</sup> Como se considerou no referido acórdão do Tribunal Constitucional, nº 250/2017 de 24.05.2017 “(...) por trás do tributo imposto ao proprietário de um terreno para construção estará normalmente um empreendedor, em regra sob a forma de uma sociedade comercial dedicada à promoção imobiliária, sobre cuja força económica nada sabemos. Na verdade, não podemos presumir que aquele contribuinte tem uma força económica proporcional ao valor do terreno, que é meramente instrumental em relação à sua atividade económica. Desconhecemos qual a margem de lucro que retirará do seu exercício, se é que está em condições jurídicas e económicas de a desenvolver, ou se não terá mesmo uma situação líquida negativa.”



A natureza destas empresas, poderiam justificar, face às demais, uma discriminação positiva, à semelhança do que ocorre em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis<sup>9</sup> e de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis<sup>10</sup>, nunca uma discriminação negativa<sup>11</sup>. Por outro lado, também carece ainda de fundamento racional a discriminação entre estas empresas que comercializam lotes de terreno e as que comercializam outro tipo de imóveis não sujeitos ao imposto e mesmo em relação à generalidade das empresas, que se dedicam à compra e venda de outro tipo de bens (cujas mercadorias podem também ter valor patrimonial de muito significativo) tributando as primeiras e não as segundas.

A tributação em causa é, assim, arbitrária, o que materializa uma discriminação negativa injustificada das empresas comercializadoras de terrenos para construção, implicando inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade.

Em face do exposto, conclui-se, no que interessa para a decisão do presente processo, que o art. 135º-B do CIMI é materialmente inconstitucional, na medida em que sujeita a tributação em AIMI a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.

Consequentemente, a liquidação objeto do presente processo enferma de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, o que tem como consequência a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo).

## 11. Pedido de restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios

---

<sup>9</sup> Art. 9º, nº 1, al. e), do CIMI.

<sup>10</sup> Art. 7º do CIMT

<sup>11</sup> É certo que decorre da conjugação do art. 9º, nº 1, al. e), do CIMI com o disposto art. 135º-C, nº 3, do CIMI, na redação à data dos factos, alguma consideração pela situação específica das empresas que têm por objeto social a comercialização de imóveis. Todavia, com a limitação temporal decorrente da solução encontrada (o que a torna em muitos casos já inaplicáveis, como será o caso dos autos), não deixa de verificar-se uma discriminação negativa destas empresas.

Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida a reembolso das quantias indevidamente arrecadadas, bem como o pagamento de juros indemnizatórios que se mostrarem devidos, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, é procedente a pretensão do Requerente à restituição por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Como se decidiu na decisão arbitral proferida no proc. 507/2017-T<sup>12</sup>:

“No que concerne aos juros indemnizatórios, tratando-se de vícios derivados apenas da aplicação de norma inconstitucional, tem de se entender que as liquidações não enfermam de qualquer erro que seja imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não há direito a juros indemnizatórios, à face do preceituado no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, como vem decidindo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, pelas seguintes razões:

*Nesse caso, e a menos que esteja em causa o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP, a AT não pode recusar-se a aplicar a norma com fundamento em inconstitucionalidade (Com interesse sobre a questão, vejam-se os pareceres do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República referidos na Colectânea dos Pareceres da Procuradoria-Geral da República, volume V, pontos 10, 3, 3.2 – respetivamente, com as epígrafes «Fiscalização da constitucionalidade», «Fiscalização sucessiva» e «(In)aplicação de norma inconstitucional (poderes e deveres da Administração Pública)» –, cuja doutrina seguimos.). É que a Administração em geral está sujeita ao princípio da*

<sup>12</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

*legalidade, consagrado constitucionalmente e a AT está-lo também por força do disposto no art. 55.º da LGT.*

*A nosso ver, a AT deverá aguardar a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, a emitir pelo Tribunal Constitucional (TC), nos termos do art. 281.º da CRP.*

*É que, como diz VIEIRA DE ANDRADE, «Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição» (Direito Constitucional, Almedina, 1977, pág. 270.).*

*No mesmo sentido, JOÃO CAUPERS afirma que «a Administração não tem, em princípio, competência para decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, contrariamente aos tribunais, a quem incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, nº 2, da Constituição. Enquanto o primeiro impede os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo estipula a subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei.*

*Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exactamente da circunstância de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade das leis. O desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto*

*como excepcional» (Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição, Almedina, 1985, pág. 157.).*

*Concluimos, assim, que no Direito Constitucional Português não existe a possibilidade de a Administração se recusar a obedecer a uma norma que considera inconstitucional, substituindo-se aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade, a menos que esteja em causa a violação de direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados, o que não é manifestamente o caso quando está em causa a aplicação de norma eventualmente violadora do princípio da não retroactividade da lei fiscal.*

Na linha desta jurisprudência, é de julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, sem prejuízo do direito ao reembolso das quantias pagas, que deverão ser calculadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução do presente acórdão.”

Acompanhando -se esta jurisprudência, julga-se improcedente o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

#### -IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral:

- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decretar a anulação da liquidação objeto do processo;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga pela Requerente correspondente à liquidação e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver-lhe tal montante;

- e) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e absolver a Requerida deste pedido;

Comunique-se à Senhora Procuradora-Geral da República, para os fins do artigo 280.º, n.º 5, da CRP.

Valor da ação: 10.485,48 € (dez mil quatrocentos e oitenta e cinco euros e quarenta e oito cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, 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 Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 918.00 € (novecentos e dezoito euros) nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 27 de Junho de dois mil e dezoito.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro