

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 674/2018-T

Tema: AIMI - Sujeição; Sociedade Imobiliária; Terrenos para construção;

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 22 de dezembro de 2018 a contribuinte A..., S.A.(doravante designada por Contribuinte ou “Requerente”), NIF..., com sede em ..., n.º..., ...-... ..., requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 26 de dezembro de 2018.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 08 de abril de 2019.
5. Por despacho de 10.04.2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
6. Notificadas para o efeito, nenhuma das partes apresentou alegações.

7. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do ato tributário de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) com o n.º 2018..., emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), com referência ao ano de 2018, no montante total de €18.150,56 e condenada a AT ao reembolso integral desta quantia, acrescida de juros indemnizatórios.

II.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. A Requerente é uma sociedade imobiliária cujo objeto social compreende a “promoção imobiliária, compra e venda de imóveis, urbanizações e loteamentos, construção civil, gestão de imóveis”.
2. A Requerente foi notificada do ato tributário de liquidação de AIMI em apreço, relativo ao ano 2018, com referência ao património predial detido pela mesma.
3. A Requerente procedeu ao pagamento, integral e atempado, do ato tributário em análise, num montante global de € 18.150,56.
4. O legislador visou assegurar que os prédios afetos a atividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui (e não pode constituir) um fator demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis.
5. Nestes termos, resulta evidente que, a ratio legis que esteve na génese da regra de exclusão consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força da sua atividade económica, detêm imóveis para a prossecução do respetivo objeto social.
6. Assim sendo, resulta evidente que o AIMI – conforme previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI – não poderá jamais incidir sobre os imóveis detidos pela Requerente no âmbito da sua atividade, conquanto não se encontram verificados os princípios subjacentes à tributação aqui em análise.
7. De facto, tributar estes imóveis significaria tributar diretamente uma “atividade económica” – algo que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.

8. Atento o exposto, resulta demonstrado que a liquidação de AIMI sub judice, emitida face aos imóveis detidos pela Requerente, afigura-se manifestamente ilegal, por erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo a mesma ser prontamente anulada, com todos os efeitos legais.
9. A liquidação sub judice incide sobre imóveis que, pela sua natureza, não se podem encontrar abrangidos pelo âmbito de incidência objetiva das normas em análise.
10. Tendo sido clara a intenção do legislador em excluir, através do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, a aplicação do AIMI a prédios afetos a atividades económicas, deve entender-se necessariamente que os “terrenos para construção” afetos àquelas mesmas atividades estão igualmente incluídos nessa regra de exclusão.
11. Entender que os “terrenos para construção” destinados, nos termos das respetivas cadernetas prediais, a fins de “comércio, indústria, serviços” ou “outros”, se encontram sujeitos a AIMI – como tem vindo a ser entendido pela AT – é manifestamente contrário ao espírito da lei e, de resto, ilegal.
12. Tendo sido clara a intenção do legislador em excluir do âmbito de aplicação do AIMI os prédios afetos a atividades económicas, o entendimento de que os “terrenos para construção” afetos àqueles mesmos fins não estão incluídos nessa regra de exclusão – porque apenas existe, ainda, uma expectativa (não presumível, mas materializável) de se realizar uma atividade nesses imóveis –, é, nos termos já expendidos, contraditório ao espírito da lei e, de resto, ilegal.
13. O regime legal do AIMI, em concreto os respetivos artigos 135.º-A e 135.º-B, ambos do Código do IMI, e a tributação resultante do mesmo, promovem um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.
14. Nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, “são excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como ‘comerciais, industriais ou para serviços’ e ‘outros’ (...)”.
15. Assim, foi clara a intenção do legislador de excluir do âmbito de aplicação do AIMI todos os prédios afetos a atividades económicas.

16. Pelo que, no que concerne à tributação de “terrenos para construção”, deverá entender-se que todos os “terrenos para construção” afetos a atividades económicas também se encontram, necessariamente, excluídos desta tributação, i.e. todos os “terrenos para construção” que tenham uma (potencial) afetação a “comércio, indústria, serviços” ou “outros”.
17. Entender que os “terrenos para construção” destinados, nos termos das respetivas cadernetas prediais, àqueles fins, se encontram sujeitos a AIMI – como tem vindo a ser entendido pela AT – além de contrário ao espírito da lei, atenta contra o princípio da igualdade, conforme consagrado na CRP.
18. Ao fazer aquela distinção estaríamos a distinguir realidades que não podem ser distinguidas para este efeito: por um lado, i) prédios comerciais, industriais, para serviços ou outros já edificados e por outro, ii) terrenos para construção com destino a comércio, indústria, serviços ou outros.
19. Assim, resulta demonstrado que, o regime legal do AIMI, em concreto o respetivo artigo 135.º-B do Código do IMI – quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI a “terrenos para construção” com fins de “comércio, indústria, serviços” ou “outros” – é manifestamente contrário ao princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.
20. Assim, a aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por entidades dedicadas à exploração imobiliária (aqui compreendendo a compra, a venda, a construção, a promoção e o arrendamento), só poderia decorrer da ideia de que aqueles imóveis, fatores produtivos destas sociedades e meios para o exercício da sua atividade económica, configuram um indício de acrescida da sua capacidade contributiva – o que não pode ser aceite.
21. Acresce que, a aplicação do AIMI a imóveis detidos por estas entidades, penaliza de forma injustificadamente agravada este sector de atividade, em detrimento dos restantes.
22. De facto, a imposição desta tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da atividade desenvolvida por estas entidades – no limite, onerando-as mesmo que as mesmas tenham resultados negativos.

23. Assim, também desta perspetiva, o regime legal do AIMI materializa uma discriminação negativa injustificada das pessoas coletivas (sociedades ou figuras equiparadas) que detêm (e têm que deter) bens imóveis enquanto fatores produtivos ou meios para o exercício da sua atividade, verificando-se assim a inconstitucionalidade material desta norma, por ofensa do princípio constitucional da igualdade.
24. Atento tudo o que ficou acima expandido, resulta demonstrado o regime legal do AIMI, em concreto o respetivo artigo 135.º-A do Código do IMI – quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação subjetiva do AIMI entidades que desenvolvem uma atividade imobiliária –, promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma.
25. Pelo que, afigurando-se esta liquidação como manifestamente ilegal nos termos acima expandidos, deve a Requerente ser integralmente ressarcida do valor do AIMI liquidado com base na mesma, porquanto não devido.
26. Por seu turno, e sendo procedente o presente pedido, a Requerente requer, igualmente, que sejam pagos os respetivos juros indemnizatórios pelo retardamento no recebimento do reembolso solicitado, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

II.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Importa desde já retirar a simples e elementar conclusão que a lei clara e inequivocamente estabelece a incidência do imposto sobre os " terrenos para construção", e isto independentemente da afetação potencial que a este venha a caber uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência.
2. O legislador não estabeleceu o afastamento da norma de incidência fiscal dos terrenos para construção por motivos relacionados com a sua afetação potencial.
3. Uma vez que na versão final aprovada e que encontra em vigor foi expressamente estabelecido a delimitação da incidência e da exclusão de incidência apenas com base

- nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, há, pois, que respeitar a opção do legislador.
4. Assim ao contrário do alegado pela requerente não se verifica qualquer ilegalidade na ilegalidade da aplicação do AIMI.
 5. A tributação consubstanciada no AIMI traduz-se numa imposição específica sobre o património (cf. art.º 4.º, n.º 1 da LGT) e não sobre o rendimento.
 6. Assim, bem se compreende, então, 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.
 7. Conclui-se assim, que a detenção de património imobiliário de valor elevado, independentemente da afetação ou não a atividade económica, é tendencialmente reveladora de elevada capacidade contributiva, obviamente superior à que é de presumir existir quando seja detido património de valor reduzido ou quando ele não exista.
 8. Não se afigura, pois, 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.
 9. A AT, na qualidade de órgão da Administração Pública, não tem competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de legalidade ou constitucionalidade, o que, por sua vez determina, a falta de suporte legal para o pedido de juros indemnizatórios.
 10. Caso venha a decidir-se pela ilegalidade do ato impugnado não são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se os terrenos para construção referidos nos autos, enquanto substrato da atividade económica da Requerente ou face à sua potencial edificabilidade para fins “comerciais, industriais ou serviços”, estão abrangidos pelas normas de incidência objetiva do AIMI, prevista no art. 135º B do CIMI.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerente é uma sociedade imobiliária cujo objeto social compreende a “*promoção imobiliária, compra e venda de imóveis, urbanizações e loteamentos, construção civil, gestão de imóveis*”.
2. No dia 01.01.2018 a requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob os artigos ..., ..., ... e ..., respetivamente com o valor patrimonial tributário (VPT) de €1.174.709,35, €1.220.997,93, €1.272.041,13 e €869.891,88

3. Estes terrenos para construção são todos destinados ao fim de “serviços”.
4. A Requerente foi notificada do ato tributário de liquidação de AIMI n.º 2018..., datada de 30.06.2018, relativo ao ano 2018, com referência aos terrenos para construção detidos pela mesma.
5. A Requerente procedeu ao pagamento no dia 18.09.2018, do ato tributário em análise, num montante global de € 18.150,56.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 5 são dados como assentes pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 3 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes.

V. O Direito

V1. Erro nos pressupostos de facto e de direito

A Requerente começa por invocar a ilegalidade da liquidação adicional do AIMI porque no seu entender o adicional do AIMI não pode incidir sobre imóveis detidos pela requerente no âmbito da sua atividade económica.

Mais alega a Requerente que é contrário ao espírito da lei isentar de tributação os prédios destinados ao comércio, indústria e serviços e não isentar os terrenos para construção com o mesmo destino.

O adicional do AIMI foi criado pelo Lei do Orçamento de Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro), e entrou em vigor no dia 01.01.2017. A Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro aditou ao CIMI o capítulo XV composto pelos artigos 135ºA a 135ºK.

Este tributo foi criado por razões financeiras e por razões de natureza axiológica. Por um lado, o legislador pretendeu aumentar as receitas fiscais em virtude do programa de resgate financeiro vivido desde 2011 e por isso a receita do AIMI está consignada ao financiamento da Segurança Social (art. 1º, n.º 2 do CIMI). Por outro lado, num contexto de crise em cumprimento do previsto no art. 103º, n.º 1 e 104º, n.º 3 da CRP, o legislador pretendeu incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelam índices de riqueza mais elevados. (Neste sentido Cfr. José Pires, O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2017, pág. 10)

O art. 135ºA do CIMI estatui o seguinte

1 - São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

(...)

Tendo em conta a norma citada a Requerente, pessoa coletiva (sociedade anónima) é sujeito passivo do AIMI.

Nos termos do art. 135ºB do CIMI:

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.

(...)

Tendo em conta a factualidade dada como provada, a Requerente é proprietária de quatro terrenos para construção.

O art. 135ºB, n.º 2 do CIMI estatui o seguinte:

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

O CIMI distingue os prédios rústicos dos prédios urbanos (arts. 3º e 4º do CIMI). Os prédios urbanos nos termos do art. 6º do CIMI dividem-se em prédios:

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

A exclusão de tributação prevista no art. 135ºB, n. 2º do CIMI aplica-se, por remissão expressa, apenas aos prédios indicados no art. 6º, n. 1º, al. b) e d) do CIMI. A norma legal é inequívoca ao indicar os prédios cuja exclusão de tributação pretendeu incluir e neles não inclui os terrenos para construção.

Face ao exposto, no que diz respeito às normas hermenêuticas devemos recorrer, por remissão do art. 11º, n. 1º da LGT, ao previsto no Código Civil. O art. 9º, n. 1º do C.C. estabelece o seguinte:

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não poder “*ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”*”¹ Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, “*a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito*”²

Aplicando o exposto ao caso em análise, importa considerar o elemento literal. A letra da lei indica sem margem para dúvidas os prédios excluídos de tributação, não estando nele

¹ In Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Baptista Machado, Almedina, 2ª reimpressão, Almedina, 9ª Reimpressão, 1996, pp. 189 ss.

² In O Direito, Introdução e Teoria Geral, 9º Ed., Almedina, Lisboa, 1995, p. 382

incluídos os terrenos para construção, independentemente de estarem afetos a uma atividade ou de possuírem uma afetação futura para serviços.

Nos termos do art. 9º, n. 3 do C.C. o intérprete deve presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada.

É verdade que a preocupação legislativa de «evitar o impacto deste imposto na atividade económica» foi anunciada na Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017 e era concretizada através da exclusão do âmbito de incidência dos «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» e da dedução ao valor tributável do montante de «€ 600 000,00, quando o sujeito passivo é uma pessoa coletiva com atividade agrícola, industrial ou comercial, para os imóveis diretamente afetos ao seu funcionamento».

Contudo, o legislador não só não afastou a incidência do AIMI sobre os terrenos para construção, mesmo aqueles que se destinem a serviços, como também não fez qualquer alusão à afetação destes prédios à atividade dos sujeitos passivos. Destarte, não se afigura existir os erros nos pressupostos de facto ou de direito invocados pela Requerente.

No que diz respeito à afetação do imóvel a uma atividade económica da Requerente, tal como se refere na decisão arbitral n.º 420/2018-T, de 05.01.218, cuja fundamentação se adere: *“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 atividade económica.*

A preocupação legislativa de «evitar o impacto deste imposto na atividade 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 atividade 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 atividade 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.”

Quanto à exclusão de tributação dos prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços e a não exclusão de tributação dos terrenos para construção que tenha como destino normal um destes fins, citando o Acórdão arbitral n.º 664/2017 de 26.06.2018:

“Tendo o legislador definido uma cláusula de exclusão por referência expressa e precisa a certas espécies de prédios urbanos, que são imediatamente identificáveis no contexto da lei, não é possível efectuar uma interpretação extensiva de modo a aí incluir outras

tipologias que o legislador manifestamente não quis considerar. Não podendo sequer chegar-se a esse resultado interpretativo com base em meras considerações de ordem pragmática ou de identidade teleológica.

Ainda que se justificasse, numa perspectiva de política fiscal, conferir aos terrenos para construção destinados a edificações para fins comerciais, industriais ou para serviços o mesmo estatuto que veio a ser atribuído aos prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, o certo é não foi essa a opção legislativa, que se limitou a excluir do âmbito de incidência do imposto esses tipos de prédios e não aqueles outros que potencialmente pudessem ser utilizados para esses mesmos fins.”

Em conclusão, recorrendo às regras interpretativas consagradas no art. 9º, n.º 1, n.º 2 e n.º 3 do CC, ao abrigo dos arts. 6º, n.º 1 e 135º B, n.º 1 e n.º 2 do CIMI, os terrenos para construção, mesmo que afetos a uma atividade económica e destinados a serviços estão incluídos no âmbito de incidência objetiva do AIMI.

Na esteira das decisões proferidas anteriormente no CAAD (processos n.º 664/2017 de 26.06.2018, n.º 420/2018 de 15.01.2019, n.º 502/2018 de 29/03/2019, n.º 506/2018 de 29/04/2018, n.º 535/2018 de 17/04/2019, n.º 559/2018 de 23.04.2019, n.º 420/2018 de 15.01.2019 e n.º 574/2018 de 17/04/2019) decido pela inexistência dos vícios invocados, nesta parte, pela Requerente.

V2. Inconstitucionalidades

A Requerente invoca a inconstitucionalidade do art. 135ºA e 135ºB do AIMI no que diz respeito à violação do princípio da igualdade (art. 13º) e da capacidade contributiva (104º, n.º 3 da CRP).

Incumbe aos Tribunais proceder ao controlo difuso e concreto da constitucionalidade das normas em todas as situações em que não houver, como neste caso não existe, declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória e geral das citadas normas do AIMI.

Contudo, o Tribunal Constitucional (doravante apenas TC) no Ac. n.º 299/2019 de 21.05.2019 apreciou a constitucionalidade do art. 135ºB do AIMI por suposta infração dos

princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a cuja fundamentação desde já aderimos, por concordarmos, e por ser plenamente aplicável ao caso em apreço.

Importa então analisar cada uma das normas constitucionais invocadas pela Requerente de forma distinta.

Começando pelo princípio da igualdade, a Requerente alega a violação do princípio da igualdade (art. 13º da CRP) por entender que os terrenos para construção destinados ao comércio, indústria e serviços estão a ser discriminados face aos prédios urbanos destinados ao mesmo fim.

O princípio da igualdade tributária não se encontra expressamente consagrado na atual Constituição, decorrendo do princípio geral da igualdade previsto no seu artigo 13.º da CRP.

Segundo o TC (Acórdãos nº 232/2003, 96/2005, 99/2010, 255/2012 e 294/2014 TC) e alguma doutrina (Cfr. Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, Almedina, 2015, pág. 197), o princípio da igualdade abrange no seu conteúdo, fundamentalmente, duas vertentes: a) proibição de discriminação; b) obrigação de diferenciação.

A proibição de discriminação impõe a igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais, de modo a vedar qualquer discriminação intolerável. Implica, portanto, um sentido negativo (não introduzir desigualdades no que deve ser igual nem igualdade no que deve ser desigual) e um sentido positivo (tratar igualmente o que deve ser igual e impedir que outrem trate desigualmente o que deve ser igual).

A proibição de discriminação impõe a igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais, de modo a vedar qualquer discriminação intolerável. Implica, portanto, por um lado, uma exigência de tratamento igual de contribuintes nas mesmas circunstâncias e por outro lado uma exigência de tratamento diferenciado de contribuintes em circunstâncias diferentes.

No caso em apreço os terrenos para a construção destinados ao comércio, indústria ou serviços e os prédios urbanos destinados à mesma utilização são realidades fáticas distintas. Porquanto, não se nos afigura que o seu tratamento fiscal distinto possa configurar uma violação do princípio da igualdade em sentido positivo. Sendo situações fáticas distintas o princípio da igualdade em sentido negativo veda que sejam tratadas de forma igual.

O Ac. do T.C. n.º 299/2019, cuja fundamentação aderimos, analisou esta questão e concluiu que:

“O reconhecimento pelo legislador de que o terreno para construção traduz uma posição patrimonial do seu detentor e um valor de mercado próprio, torna imprestável a convocação da finalidade e do valor correspondentes ao prédio que nele venha a ser construído: terreno para construção e prédio construído não são realidades económicas equivalentes ou assimiláveis, no domínio da tributação do património imobiliário urbano. Assim foi afirmado pelo Tribunal, com destaque para a pronúncia do Plenário no já referido Acórdão n.º 378/2018, doutrina inteiramente transponível para a norma do AIMI aqui sindicada:

«[É] claro que, para o efeito da aplicação do Código do Imposto do Selo, tal como para o efeito da aplicação do CIMI, um terreno para construção não é igual a um prédio urbano, seja ele para habitação ou para outros fins (...). Mas, precisamente porque assim é, não é possível fazer atuar retroativamente, mesmo que para efeitos de mera análise ou construção jurídicas, critérios tributários que apenas se aplicam depois da construção do edifício, não antes dela.

Como se salientou, o que releva para efeitos de aplicação da norma da verba 28.1 é a situação jurídico-patrimonial existente à data do vencimento da obrigação do pagamento do imposto, sendo, pois, por referência ao facto tributário concreto existente nessa data que se deverá avaliar a existência, ou não, de um fundamento racional ou razoável para justificar as consequências jurídico-tributárias que dele imediatamente emergem.

As transformações juridicamente relevantes que o objeto da propriedade vier a sofrer no decurso do tempo, a partir desse momento, decorrentes, designadamente, da eventualidade de vir a ser construído num terreno para construção de valor inferior, configuram hipóteses de verificação e conteúdo incerto, mesmo considerando a existência de um licenciamento nesses termos, que pode vir a ser alterado ou nem sequer utilizado. Não podem, por isso, relevar decisivamente na avaliação da constitucionalidade de normas, ou segmentos delas, que, em virtude da sua ocorrência deixarão de ser aplicáveis».

Também no âmbito de incidência do AIMI, mesmo que norteada por uma ótica pessoal, não pode deixar de se reconhecer que os terrenos para construção são bens distintos dos prédios urbanos já construídos e afetos a uma finalidade específica por via de licenciamento ou

utilização normal. Na verdade, assentando a razão da não tributação dos prédios urbanos, comerciais, industriais, para serviços ou outros no propósito de promover o bom funcionamento das atividades económicas – o que implica a criação de estímulos à reafecção de recursos a fins produtivos, de forma a incrementar o crescimento económico -, os terrenos para construção apenas podem contribuir para esse desiderato em potência, num futuro hipotético e condicional, pois mesmo que se tenha formado um direito a construir, nada impede a mudança de vontade do seu titular relativamente ao destino a dar ao prédio. Para além de que o que releva para efeitos da tributação anual em AIMI é o valor patrimonial tributário do prédio existente e constante da matriz, pois não se pode tributar uma capacidade contributiva futura e eventual, mas apenas a capacidade contributiva atual e efetiva. Os terrenos para construção constituem um ativo económico com valor patrimonial, em si mesmo revelador de capacidade contributiva do seu titular, estando, por isso, constitucionalmente legitimada a sua inclusão no acervo patrimonial globalmente sujeito a AIMI, independentemente do que neles venha a ser efetivamente implantado.

Deste modo, sendo realidades fácticas distintas (terrenos para construção e prédios urbanos mesmo que destinados ao mesmo fim), o seu tratamento distinto não se nos afigura arbitrário, não sendo assim os arts. 135ºA e 135ºB do AIMI contrários ao princípio da igualdade.

Entende a requerente que a detenção destes imóveis não revela um indício acrescido da sua capacidade contributiva, sendo por isso violado o princípio da capacidade contributiva (art. 104º, n. 3 da CRP).

O princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade (art. 13º da CRP), o qual está também refletido no art. 104º, n. 3 da CRP, aplicável à tributação do património.

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva 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. In Direito Fiscal, Casalta Nabais, Almedina, 5ª Ed., pág. 151*

Quem revelar maior capacidade contributiva deve pagar mais o quem revelar menor capacidade contributiva deve pagar menos. A capacidade contributiva revela-se através do rendimento, do património e do consumo.

No caso em apreço (AIMI) a capacidade contributiva revela-se pelo património do sujeito passivo. A tributação do património tem respaldo constitucional no art. 104º, n. º3, devendo contribuir para a igualdade dos cidadãos. A AIMI é um imposto geral sobre o património imobiliário das pessoas coletivas.

Ora, no que diz respeito às pessoas coletivas, são tributados todos os valores patrimoniais dos prédios sujeitos, sem limite mínimo nem qualquer dedução. Assim não há qualquer discriminação em sentido negativo, entre as pessoas coletivas.

Mais, a tributação do rendimento das pessoas coletivas não afasta a tributação do sobre o seu património imobiliário. O AIMI incide sobre o valor patrimonial do sujeito passivo e não sobre seu rendimento, não existindo, por esta via, uma oneração adicional do seu rendimento tributável.

Citando o Ac. do TC n. º299/2019, por com ele concordarmos:

*Na verdade, a escolha do facto tributário do AIMI recai sobre realidade económica relevante, pois a titularidade de um prédio imóvel urbano constitui, em si mesma, uma manifestação de riqueza - e uma riqueza determinável, por lhe ser social e juridicamente atribuído um valor de mercado -, revelando uma especial pujança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, que potencia posição negocial no comércio jurídico em geral, em especial a capacidade de angariar meios de financiamento. Exprime uma abastança, que não se mostra por qualquer forma infirmada pela forma como foi obtida (permanece inalterada caso a titularidade de direitos sobre prédios urbanos seja adquirida por ato oneroso ou gratuito), ou pela sua afetação a uma atividade económica, que pode ou não gerar lucro: como sublinha SÉRGIO VASQUES, «[Q]uando se tributa a substância do património não se está a tributar o rendimento pela segunda vez, está-se a tributar algo diferente» («Capacidade Contributiva, Rendimento e Património», *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, p. 39).*

(...)

De acordo com o escopo, estrutura e natureza da norma sindicada, o pressuposto económico atendido pelo legislador no AIMI é o de que persiste a força económica revelada pela detenção de direitos sobre um acervo patrimonial constituído por prédio(s) urbano(s) habitacional(is) e/ou terreno(s) para construção, manifestando, nas categorias de bens visadas pelo legislador – prédios habitacionais e terrenos para construção -, a capacidade contributiva do contribuinte, independentemente do objeto – mormente, do objeto societário - a que se dedique o sujeito, isto é, mesmo que a atividade eleita seja a exploração económica de prédios urbanos. Da Constituição da República Portuguesa não decorre qualquer exigência de discriminação positiva das empresas que se dedicam à atividade imobiliária.”

O património imobiliário do sujeito passivo é revelador de sua capacidade contributiva. Destarte, os arts. 135ºA e 135ºB do AIMI não são contrários ao princípio da capacidade contributiva.

V.3 Juros indemnizatórios

A apreciação da condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios fica prejudicada pela solução atrás alcançada.

Mantendo-se o ato tributário sindicado, em consequência, o pedido de juros indemnizatórios deverá também ser julgado improcedente.

V.4 Notificação ao Ministério Público

A Requerida requereu, por 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 arbitral ao Ministério Público.

Uma vez que este Tribunal não se recusou a aplicar qualquer norma com fundamento em qualquer inconstitucionalidade, afigura-se-nos inútil a sua remessa, não devendo por isso ser ordenada (art. 130º do CPC ex vi art. 29º, n.º 1, al. e) do CPC).

III. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) com o n.º 2018 ... (2018);
- b) Manter integralmente o ato tributário objeto deste processo;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo, nos termos infra.

Fixa-se o valor do processo em €18.150,56 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de julho de 2019

O Árbitro

(André Festas da Silva)
