

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 628/2018-T

Tema: AIMI – Pressupostos; Sociedade Imobiliária; Imóveis destinados à venda e arrendamento

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 25 de Fevereiro de 2019, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A. (adiante designada apenas por Requerente), Pessoa Coletiva n.º..., com sede no ..., ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

A Requerente pretendia, por um lado, a anulação da liquidação de AIMI n.º 2018..., datada de 30 de Junho de 2018 (data da liquidação), referente ao ano de 2018, no montante de € 12.823,52, com referência aos prédios urbanos inscritos sob os artigos ...º, ...º e ...º, todos da Freguesia de ..., Concelho de Amarante, e, por outro, o reembolso do valor do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

No Pedido de Pronúncia Arbitral, pede, a final, a Requerente que *o pedido de pronúncia arbitral seja julgado provado e procedente e, conseqüentemente, seja anulado o acto de liquidação de adicional ao Imposto Municipal Sobre Imóveis*. Nas Alegações, a Requerente, pede, também a final, *mais deverá ser a AT condenada a reembolsar a Requerente do valor do*

imposto pago, no montante de € 12.823,52, relativamente à liquidação sub judice, e, bem assim, condenada no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Refere a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que a liquidação impugnada refere-se aos bens imóveis constantes da nota de liquidação e respetiva lista anexa e conforme se demonstrará, o ato tributário que está na mira do presente pedido de pronúncia arbitral é ilegal, pelo que não pode produzir efeito na Ordem Jurídica.

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, trata-se de um ato ferido de ilegalidade, pois os imóveis em questão não estão sujeitos a tributação em sede de AIMI.

Mais refere a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, a tributação em sede de AIMI, embora aparentemente correta, não teve em conta o espírito da norma, nem a intenção do legislador aquando da introdução do tributo em questão.

Invoca a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, por um lado, (i) erro quanto aos pressupostos de facto e de direito (a retórica argumentativa visa demonstrar que a AT incorreu em erro ao considerar que os imóveis em questão reuniam os pressupostos para tributação em sede de AIMI, previsto nos artigos 135.º-A a 135.º-M) e por outro, (ii) inconstitucionalidade do AIMI.

Nas palavras da Requerida, na sua Resposta, no pedido de pronúncia arbitral, peticiona a Requerente a final: a anulação da liquidação de AIMI referente ao ano de 2018, no montante de € 12.823,52, com referência aos prédios urbanos inscritos sob os artigos...º, ...º, ...º e ...º, todos da Freguesia de..., Concelho de Amarante e o reembolso do valor do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Diz ainda a Requerida na sua Resposta, invoca a Requerente, em defesa da sua posição:

- erro quanto aos pressupostos de facto e de Direito (advoga que os imóveis em questão não reúnem os pressupostos para tributação em sede de AIMI, previsto nos artigos 135.º-A a 135.º-M);*
- E que a detenção destes imóveis não consubstanciam qualquer tipo de manifestação de riqueza, representando a base da sua atividade económica, sendo os imóveis em questão necessários ou imprescindíveis à realização do seu objeto social;*
- Inconstitucionalidade do AIMI, por violação do princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva.*

A Requerida, na sua Resposta defendeu: *Ora, como de seguida se passará a demonstrar, face ao texto da lei atualmente em vigor, o qual reflete de forma fiel e fidedigna as opções do legislador em determinado contexto histórico, as quais estão devidamente documentadas nos relatórios do orçamento do estado, não assiste qualquer fundamento à pretensão da Requerente.*

Pede, a final, a Requerida, o seguinte: *Deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, ser a Requerida absolvida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, Ou, caso assim não se entenda: Requer-se, por apelo ao disposto no artigo 280.º, n.º 3 da CRP e no artigo 72.º, n.º 3 da Lei do Tribunal Constitucional, que seja determinada a notificação ao Ministério Público do douto acórdão arbitral. Tudo com as devidas e legais consequências.*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11 de Dezembro de 2018 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 4 de Fevereiro de 2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 25 de Fevereiro de 2019.

Em 25 de Fevereiro de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 1 de Abril de 2019 a Requerida apresentou Resposta.

Em 4 de Abril de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Nenhuma das Partes requereu prova testemunhal. Para além da prova documental já junta e incorporada nos Autos, não está requerida, pelas Partes, a produção de prova adicional. Não existe matéria de exceção sobre a qual as Partes careçam de se pronunciar. Não se vê utilidade em realizar a reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), pelo que, de harmonia com os Princípios da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da Celeridade, da Simplificação e Informalidade Processuais (alínea c) do artigo 16.º, n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º, todos do RJAT), dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determina-se que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, por um período de 10 (dez) dias, iniciando-se com a notificação do presente Despacho Arbitral o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente, ou com o final desse prazo, na falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Requerida. Indica-se o dia **19 de Junho de 2019** como prazo **para prolação da Decisão Arbitral**. Nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a Requerente deverá efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente, comunicando esse pagamento ao CAAD. Em nome do Princípio da Colaboração das Partes, solicita este Tribunal Arbitral o envio das peças processuais em formato Word. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

As Partes apresentaram alegações.

Em 27 de Maio de 2019, a Requerida apresentou Requerimento com o seguinte teor: *A Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade Requerida nos autos à margem referenciados vem, ao abrigo do princípio da colaboração das partes com o tribunal e por considerar relevante para a análise da matéria em causa nos presentes autos, requerer a junção aos autos do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019 de 21 de maio, que decidiu: “b) Não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI, os «terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou outros;”.*

Em 4 de Junho de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerida requereu, ao abrigo do Princípio da Colaboração das Partes com o Tribunal e por considerar relevante para a análise da matéria em causa nos Autos, a junção aos Autos do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019 de 21 de Maio, conforme cópia do Acórdão que está em anexo ao requerimento da Requerida. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na Condução do Processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciar, querendo, dizendo o que tiver por conveniente. O prazo para prolação da Decisão Arbitral - 19 de Junho de 2019 - , indicado no Despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 4 de Abril de 2019, passa, assim, para o dia 5 de Julho de 2019. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.***

Em 17 de Junho de 2019 (através do e-mail datado de 14 de Junho de 2019), a Requerente responde ao Despacho de 4 de Junho de 2019 nos seguintes termos: [...] *notificada do despacho de 04/06/2019, vem dizer que não tem nada a acrescentar à petição inicial.*

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas exceções. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

2. Matéria de Facto

2.1 Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo, o Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade (**A..., S.A.**) de promoção e Gestão de Parques Industriais.
- B. O objeto social da Requerente está circunscrito à realização de operações relacionadas com a exploração onerosa de bens imóveis, nomeadamente, operações

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

Diz a Requerente nas suas Alegações: *Pela aplicação das normas previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apurou o montante a pagar de € 12.823,52, a título de AIMI. Não obstante, conforme já se alegou, a AT incorreu em erro ao considerar que os imóveis em questão reuniam os pressupostos para a tributação em sede de AIMI, previstos nos artigos 135.º-A a 135.º-M do CIMI. Para além disso, a tributação em sede de AIMI, aqui em crise, não teve em conta o espírito das normas, nem a intenção do legislador aquando da introdução do tributo em questão, violando em consequência o princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, paralelamente o princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 104, n.º 3 do mesmo diploma.*

O *thema decidendum* reconduz-se a saber, por um lado, (i) **se os prédios urbanos em questão** (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) **reúnem os pressupostos para a tributação em sede de AIMI** (previsto no Código do IMI) e **se releva, em sede de AIMI, a afetação dos prédios urbanos em questão** (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) **à realização do objeto social/ às atividades económicas da Requerente** e, por outro, (ii) **se o regime do AIMI, aplicado ao caso aqui em análise, viola o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, ambos previstos na Constituição da República Portuguesa (CRP).**

Vejamos,

Defende a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **Pela aplicação das normas previstas no Código do Imposto Municipal de Imóveis**¹ apurou-se o montante de € 12.823,52 a título de Adicional ao IMI. Não obstante, e como se evidenciará, a tributação em sede de AIMI, **embora aparentemente correta**², não teve em conta o espírito da norma, nem a intenção do legislador aquando da introdução do tributo em questão.

Ou seja, a Requerente considera, *ab início*, que à liquidação aqui em análise foram aplicadas (de forma aparentemente correta) as **normas previstas no Código do Imposto Municipal de Imóveis**³, mas que essa liquidação **não teve em conta o espírito da norma, nem a intenção do legislador aquando da introdução do tributo em questão**.

A Requerida, na Resposta, defende, **face ao texto atualmente em vigor**⁴, o qual reflete de forma fiel e fidedigna as opções do legislador em determinado contexto histórico, as quais estão devidamente documentadas nos relatórios do orçamento de estado, não assiste qualquer fundamento à pretensão da Requerente.

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *através da introdução do Adicional ao IMI o legislador teve como objetivo a tributação das designadas grandes fortunas. O AIMI trata-se de um tributo pessoal, que incide sobre a riqueza imobiliária urbana, ou seja, sobre o valor patrimonial tributário global dos prédios urbanos com afetação a habitação e terrenos para construção. O AIMI incide sobre a riqueza materializada no direito de propriedade, de usufruto ou de superfície sobre “determinados” prédios urbanos, sítos em território português.*

A este respeito é de referir a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, datada de 15 de Janeiro de 2019, Decisão Arbitral esta cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, tendo como Árbitro Vogal o aqui Árbitro signatário, onde esta Decisão Arbitral afirma: ***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)***⁵. No Relatório desse Orçamento refere-se: As

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁵ Destaque deste Tribunal.

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. (...).

Continua a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, **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**⁶.

Como ensina José Maria Fernandes Pires, *in* O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2017, *O adicional ao Imposto Municipal Sobre Imóveis (AIMI) foi criado pela Lei do Orçamento de Estado para 2017 [...]. Pretendeu o AIMI tributar a riqueza de forma progressiva, acima de um determinado valor, quando os titulares são pessoas singulares, e toda a riqueza das pessoas coletivas, independentemente do valor e a uma taxa proporcional. O AIMI é um tributo pessoal sobre a riqueza, mas de âmbito parcelar, porque incide apenas sobre o valor patrimonial de prédios urbanos e, de entre estes, **apenas sobre alguns***⁷.

Vejam os que diz o Código do IMI (CIMI).

Nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-A do CIMI, *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.*

Completa o n.º 3 do mesmo artigo 135.º-A do CIMI, *A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código,*

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

com as necessárias adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.

Temos, assim, a incidência subjetiva.

Continuemos,

Nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-B do CIMI, *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.*

Completa o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, **São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros»**⁸ nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.

A Requerente assim o diz também no Pedido de Pronúncia Arbitral, *por análise da redação do artigo 135.º-B do CIMI, apenas se subsumem às regras de tributação deste Adicional os prédios urbanos afetos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do CIMI. Assim, o legislador exclui da tributação em sede de AIMI, de acordo com o previsto e proposto no n.º 2 do artigo 135.º-B do IMI “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 se referiu, ensina José Maria Fernandes Pires, *in O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*, Almedina, 2017, *O AIMI é um tributo pessoal sobre a riqueza, mas de âmbito parcelar, porque incide apenas sobre o valor patrimonial de prédios urbanos e, de entre estes, apenas sobre alguns*⁹. [...] *Desta forma, só estão genericamente sujeitos a AIMI os prédios afetos a “habitação” e os “terrenos para construção”, tal como definidos no artigo 6.º do CIMI.*

Como se definem/ dividem, então, os prédios urbanos?

Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, *Os prédios urbanos dividem-se em: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção e d) Outros.*

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Completa o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, *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.*

Completa, ainda, o n.º 3 do artigo 6.º do CIMI, *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, excetuando-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 afetos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

Como ensina José Maria Fernandes Pires, *in* O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2017, **O AIMI aplica-se a partir dos elementos constantes das matrizes prediais**¹⁰.

Defende a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que, *o legislador pretende não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detém imóveis para a prossecução do respectivo objeto social.*

Mais defende a Requerente que, *no caso concreto, o sujeito passivo, embora detenha a propriedade dos referidos imóveis, estes não se destinam a seu uso pessoal, destinam-se antes ao exercício da sua atividade económica, sendo um meio de gerar riqueza e não riqueza em si mesmo.*

Diz também a Requerente nas Alegações, *atenta a atividade que desenvolve é necessariamente proprietária de múltiplos imóveis, uma vez que, o seu objeto social se circunscreve à realização de operações relacionadas com a exploração onerosa de imóveis, nomeadamente, operações de compra e venda de imóveis e operações de cedência de espaços/ arrendamentos. Assim, a detenção de tais imóveis não representa uma acrescida capacidade contributiva que possa legitimar a tributação em sede de AIMI, tal como pretende a AT, antes*

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

pelo contrário, representa efetivamente o substrato de toda a atividade desenvolvida pela Requerente.

Concluindo a Requerente este fundamento com, *resulta evidente que a tributação em sede de AIMI, [...], jamais poderá incidir sobre os imóveis detidos pela Requerente no âmbito da sua atividade, isto porque, [...], [...] tributar os referidos imóveis significaria tributar diretamente uma “atividade económica”, o que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.*

Como ensina José Maria Fernandes Pires, *in O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2017, Em síntese, o adicional do IMI corresponde a uma taxa adicional, anual, sobre o valor patrimonial tributário global dos prédios urbanos afetos a habitação e terrenos para construção, de pessoas coletivas, bem com de pessoas singulares quando, neste último caso, esse valor exceder os 600.000 euros. **O AIMI aplica-se a partir dos elementos constantes das matrizes prediais**¹¹, sendo um tributo anual e produzindo-se o facto gerador da respectiva obrigação tributária, no dia 1 de janeiro de cada ano.*

Mais ensina José Maria Fernandes Pires, *in O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2017, Desta forma, só estão genericamente sujeitos a AIMI os prédios afetos a “habitação” e os “terrenos para construção”, tal como definidos no artigo 6.º do CIMI.*

Veja-se, ainda, o que refere a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *Assim, não pode a Impugnante aceitar e muito menos compreender que a AT, através dos atos de liquidação ora controvertidos, tenha considerado, no apuramento dos valores patrimoniais tributários sujeitos a AIMI, “terrenos para construção” cuja potencial utilização coincide com fins “comerciais, industriais ou serviços”.*

Defende a Requerente nas Alegações apresentadas, *devendo concluir-se que os terrenos para construção afetos àqueles fins não deixam de estar destinados ao futuro exercício da atividade económica da Requerente, pelo simples facto de serem “terrenos para construção”.*

Ou seja, para a Requerente, *resulta evidente que a tributação em sede de AIMI, [...], jamais poderá incidir sobre os imóveis detidos pela Requerente no âmbito da sua atividade,*

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

isto porque, [...], [...] tributar os referidos imóveis significaria tributar diretamente uma “atividade económica”, o que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.

Por outro lado, defende a Requerida que, *conclui-se inequivocamente que a sujeição dos terrenos para construção e dos prédios classificados como habitacionais à norma de incidência do AIMI é efetuada independentemente da sua afetação potencial, bem como da natureza e especificidades do seu titular. [...] Assim, os prédios que integram o ativo das empresas classificados como habitacionais ou terrenos para construção não estão incluídos na disposição negativa por exclusão do âmbito de aplicação. Ou seja, o legislado **não garantiu**, nem pretendeu garantir, em todos e quaisquer casos que não fosse atingido “o património imobiliário afeto ao exercício de qualquer atividade econômica.*

A este respeito a já referida Decisão Arbitral n.º 420/2018-T afirma: *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€.*

Continua a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, *A redação do artigo 135.º-B do CIMI **que veio a ser aprovada não afasta a incidência do AIMI sobre imóveis afetos à habitação e terrenos para construção utilizados pelas pessoas coletivas no âmbito da sua atividade económica**¹². 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, realça a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, ***não foi com base na atividade a que estão afetos os imóveis que veio a ser definida a exclusão de incidência, pois na redação que veio a ser aprovada definiu-se a não incidência apenas com base nos tipos de prédios***

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

indicados no artigo 6.º do CIMI, sem qualquer alusão à afetação ao funcionamento das pessoas coletivas¹³. São conceitos distintos a afetação 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 CIMI¹⁴. Se tivesse sido mantida, na redação final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis diretamente afetos ao funcionamento das pessoas coletivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afetação que constava da proposta e que expressava claramente essa opção legislativa.

Neste sentido, este Tribunal Arbitral Singular acompanha a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T quando esta diz, Assim, tendo sido suprimida essa alusão à afetação dos imóveis, não há suporte legal para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afetos à atividade das pessoas coletivas não relevem para a incidência do AIMI¹⁵. Por isso, é de concluir que a afetação dos imóveis às atividades económicas de pessoas coletivas não afasta a tributação em AIMI¹⁶.

Mais refere a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, *A detenção de património imobiliário de valor elevado, independentemente da afetação ou não a atividade 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*

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

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. 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 valor¹⁷, mas sim¹⁸ criar mais uma via de subsidiação do sistema de segurança social¹⁹, 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), 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 que pode explicar que não seja aplicada a nova tributação do AIMI às pessoas coletivas detentoras de prédios destinados a atividades comerciais, industriais e serviços, por a detenção de prédios desses tipos por pessoas coletivas estar normalmente associada ao exercício dessas atividades, com o correspondente pagamento de contribuições para Segurança Social, como entidades empregadoras [artigo 92.º, alínea b), da Lei n.º 4/2007,**

¹⁷ Destaque deste Tribunal.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁹ Destaque deste Tribunal.

e artigos 3.º, alínea a), e 14.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de Novembro]. Desta perspetiva, 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. **Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento da Decisão Arbitral n.º 420/2018-T.**

Pelo exposto, entende este Tribunal Arbitral Singular que, **não sendo os prédios urbanos aqui em questão** (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) **classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”**, conforme previsto no n.º 2 do artigo 135.º-B e artigo 6.º, ambos do CIMI, **os prédios urbanos aqui em questão** (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) **reúnem os pressupostos para a tributação em sede de AIMI.**

É também entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que **a afetação dos prédios urbanos aqui em questão** (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) **à realização do objeto social/ às atividades económicas da Requerente não afasta a tributação em sede de AIMI.** Este Tribunal Arbitral Singular acompanha, como se disse, a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T quando esta diz, **Assim, tendo sido suprimida essa alusão à afetação dos imóveis, não há suporte legal para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afetos à atividade das pessoas coletivas não relevem para a incidência do AIMI**²⁰. **Por isso, é de concluir que a afetação dos imóveis às atividades económicas de pessoas coletivas não afasta a tributação em AIMI**²¹.

Seguimos,

Defende a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *A aqui impugnante é uma sociedade comercial que tem como objeto a gestão de parques industriais, que consubstancia as atividades de compra, venda e arrendamento de imóveis para fins comerciais e industriais.*

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Consequentemente, constituiria uma violação do princípio da igualdade na vertente de capacidade contributiva, a tributação dos imóveis detidos pela aqui requerente.

Comecemos por ver os normativos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Nos termos do n.º 1 do artigo 13.º da CRP, *Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*

Nos termos do n.º 2 do artigo 13.º da CRP, *ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*

Nos termos do n.º 3 do artigo 104.º da CRP, *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*

Defende a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *os imóveis em questão não poderão ser sujeitos a AIMI pois destinam-se a fins comerciais, industriais ou de serviços. Logo, a tributação em AIMI dos imóveis configura um tratamento discriminatório, desprovido de base legal, gerador de diferenciações desproporcionadas e inadequadas, o que configura a sua inconstitucionalidade.*

Diz ainda a Requerente: *Tratá-las de forma igual constituiria uma violação grosseira dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Os imóveis em causa fazem parte integrante da atividade comercial da requerente. Seria violador do princípio da igualdade, fazer incidir sobre tais imóveis o AIMI. Por comparação com as demais entidades, não imobiliárias, proprietárias de imóveis.*

Defende, ainda a Requerente nas Alegações: *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. Também, no caso dos autos, se verifica um discriminação negativa injustificada, por carecer de fundamento racional a tributação em sede deste no 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. Em face do*

exposto, conclui-se que o artigo 135.º-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.

Diz, também, a Requerente, nas Alegações, Subsidiariamente, e sem prejuízo do que vimos de alegar, sempre se deverá concluir que o regime legal do AIMI, em concreto o respetivo artigo 135.º-B do CIMI, - quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros – é manifestamente contrário ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da Republica Portuguesa e, em paralelo, contrário ao princípio da igualdade fiscal e capacidade contributiva [...]. Em primeira linha, tal tributação viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva na medida em que as empresas que se dedicam à atividade imobiliária e obtém proveitos disso, com o pagamento do correspondente Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, são oneradas com um imposto que, sem razão material bastante, as tributa, exclusivamente em função dessa atividade. Deste modo, não se verifica a justa repartição da carga fiscal entre pessoas coletivas, ou seja, entre as que se dedicam à atividade imobiliária e as restantes. [...] Consequentemente, constituiria uma violação do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, a tributação dos imóveis detidos pela Requerente que, como se referiu, não se destinam ao seu uso pessoal, mas antes ao exercício da sua atividade, sendo um meio de gerar riqueza e não riqueza em si mesmo.

Repete-se, diz a Requerente nas Alegações, 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 e serviços.

Continua a Requerente, por outro lado, carece, também, de fundamento racional a discriminação entre as empresas que com o mesmo objeto social comercializam terrenos para construção e as que comercializam outro tipo de imóveis não sujeitos ao imposto, tributando as primeiras e não as segundas.

Concluindo, nesta parte, a Requerente nas Alegações, *em face do exposto, conclui-se que o artigo 135.º-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.*

Defende a Requerida na Resposta: *Cumprе, pois, analisar, por um lado, se 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 "terrenos para construção" com fins de "comércio, indústria, serviços" ou "outros" - é manifestamente contrário ao princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, e ainda se a aplicação do regime do AIMI, quando interpretado no sentido de abranger entidades que desenvolvem uma atividade económica, 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, devendo ser desaplicado nos termos do artigo 204.º da CRP.*

Continua a Requerida na Resposta, *aqui chegados importa salientar que verdadeiramente, os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da atividade económica, ao contrário, integram o próprio núcleo da atividade 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. Com efeito, a tributação consubstanciada no AIMI traduz-se numa imposição específica sobre o património e não sobre o rendimento.*

Defende, por isso, a Requerida nas suas Alegações, *E, conforme a recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, em sentido oposto à pretensão da Requerente, resulta plenamente demonstrado que a aplicação do AIMI aos "terrenos para construção" de entidade que promovam atividades económicas não viola o princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP.*

A Requerida juntou aos Autos cópia do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, o qual decidiu: **Não julgar inconstitucional a norma extraída do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do**

Adicional ao IMI, os «terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou outros»²².

Diz, com relevância para esta Decisão, o referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, [...] *em segundo lugar, a título subsidiário, questiona a norma extraída do artigo 135.º-B do Código do IMI, «no sentido de incluir, no âmbito de aplicação deste Adicional ao IMI, os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros» [...] sustentando a infração do princípio da igualdade. O sentido normativo impugnado inscreve-se no regime do Adicional ao IMI, imposto introduzido pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2017. Nos termos do artigo 219.º do diploma orçamental, foi aditado ao Código do IMI o capítulo XV, integrado pelos artigos 135.º-A a 135.º-K. **Releva especialmente para o presente recurso o preceituado nos artigos 6.º e 135.º-B do Código do IMI, uma vez que o segundo remete expressamente para a tipologia normativa de prédios urbanos, estatuída no primeiro**²³.*

Continua o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, *A redação do n.º 2 artigo 135.º-B do AIMI que veio a ser aprovada - assim como do artigo 135.º-C, com eliminação das normas aludidas - resulta da votação da Proposta de Substituição n.º 402-C2, apresentada pelo Grupo Parlamentar do Partido Socialista no decurso da discussão na Comissão Parlamentar de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa. Sob o título «Exposição de Motivos», lê-se na referida proposta de substituição que através da mesma se procurou introduzir «Alterações ao Adicional do IMI decorrentes do debate público desde a apresentação da proposta, assegurando a ausência de impacto na atividade económica, maior progressividade do imposto e o reforço da tributação dos patrimónios imobiliários detidos por entidades residentes em paraísos fiscais». **No seu recorte definitivo, e centrando a atenção na tributação dos entes coletivos, o AIMI passou tributar todo o património imobiliário do sujeito passivo, sem dedução, ao mesmo tempo que a norma do n.º 2 do preceito passou a atender unicamente à classificação do prédio de acordo com o artigo 6.º do Código do IMI, sem consideração do setor de atividade ou da destinação efetiva**²⁴. O que significou a*

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*eliminação do elemento de progressividade de base pessoal na tributação das pessoas coletivas ou equiparadas comportado na Proposta de Lei n.º 37/XIII, compensado em certa medida pela redução do âmbito de incidência objetiva do imposto, **que passou a sujeitar ao imposto apenas às espécies de prédios urbanos não compreendidas na previsão do n.º 2 do artigo 135.º B, ou seja, de acordo com divisão operada pelo artigo 6.º, n.º 1, do Código do IMI, os prédios urbanos «habitacionais» e os «terrenos para construção»***²⁵.

Mais diz, com relevância para esta Decisão Arbitral, o referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, *Nos termos referidos, a recorrente começa por contestar a interferência na esfera patrimonial do contribuinte operada pela norma sindicada ao nível da própria seleção do facto tributário, que entende insuscetível de revelar a força económica de sujeitos passivos que se dediquem por imposição estatutária a atividades imobiliárias, entre os quais se encontra. Defende que a detenção de direitos sobre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção não constituem per se índices de capacidade contributiva, devendo ser recusada essa condição sempre que lhes corresponda a natureza de fator de produção de riqueza. Nessa ótica, quando titulado por sujeitos passivos cuja natureza estatutária comporte o desenvolvimento de atividades imobiliárias - caso dos fundos de investimento imobiliário -, o património imobiliário que lhes está adstrito constitui o «substrato patrimonial e o meio essencial para a prossecução de tais atividades», insuscetível de sobre o mesmo recair tributação de índole patrimonial. Haverá, tão somente, lugar à tributação do rendimento real por essa via produzido (e quando produzido). **O argumento não merece acolhimento***²⁶. Desde logo, a tributação do património não pode ser vista como mera alternativa ou sucedâneo da tributação do rendimento, pois constitui finalidade autónoma do sistema fiscal, à qual o plano ordenador da Lei Fundamental atribui, a par da função geral financeira, uma específica função redistributiva (artigos 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 3 da Constituição). **Ora, não se vê que a prossecução estatutária de atividades de promoção ou exploração imobiliária permita afastar, quanto a todos os sujeitos cuja atividade nesse ramo implique a detenção de direitos sobre imóveis, a tributação da riqueza predial de que sejam**

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*titulares*²⁷. [...] Por outro lado, o entendimento defendido pela recorrente assenta na premissa de que o legislador pretende, através do AIMI, tributar o rendimento gerado pelo património imobiliário (o rendimento-produto), quando assim não acontece. Como se disse, **a opção político-legislativa de tributação incide sobre a riqueza diretamente revelada pela própria titularidade de um valor patrimonial - na espécie, a riqueza decorrente da titularidade de direitos sobre bens imóveis urbanos de uma certa tipologia**²⁸. O recorte objetivo decorrente da remissão para certas categorias normativamente previstas no artigo 6.º do Código de IMI, não modifica a essência do AIMI, enquanto imposto estático e analítico sobre o património imobiliário urbano, sem relevarem os réditos que esse ativo económico venha a gerar. 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 potência posição negocial no comércio jurídico em geral, em especial a capacidade de angariar meios de financiamento. Exprime uma abundância, 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, quando se tributa a substância do património não se está a tributar o rendimento pela segunda vez, está-se a tributar algo diferente» [...].

Mais diz o referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, Numa segunda linha argumentativa, a crítica de inconstitucionalidade é dirigida ao âmbito objetivo do desagravamento fiscal introduzido pelo disposto no n.º 2 do 135.º-B do CIMI. Sem disputar a legitimidade constitucional da não incidência do AIMI sobre as espécies de prédios urbanos aí referidos, a recorrente impugna o facto de a delimitação negativa do facto constitutivo do imposto não abranger todos os prédios urbanos, qualquer que seja a sua tipologia, por todos poderem ser referenciados a uma atividade económica. Para a recorrente, o desagravamento do AIMI deve estender-se também aos prédios urbanos habitacionais e aos

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

terrenos para construção de edificações com finalidade comercial, industrial ou para serviços, pois constituem o substrato da sua atividade económica. De outro modo, defende, será contrariado o propósito legislativo de não oneração das atividades económicas dotadas de ativos com essa natureza e criado tratamento discriminatório «entre prédios urbanos na mesma situação jurídico-constitucionalmente relevante — i.e, potencialmente afectos ao exercício de atividades económicas». Vejamos. **Efetivamente, o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI contém norma de não sujeição tributária (ou de desagravamento fiscal stricto sensu), na modalidade de exclusão tributária**²⁹, espécie acolhida no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, alterado por último pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), e definida como medida estrutural de carácter normativo que estabelece delimitações negativas expressas da incidência. **Em virtude dessa norma, excluem-se do âmbito de incidência objetiva do AIMI**³⁰ - a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos de que o sujeito passivo seja titular — **os prédios urbanos classificados pela lei fiscal como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros»**³¹, **o que introduz, como é próprio da tipologia normativa, uma desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos do tributo**³²: enquanto os titulares de prédios urbanos habitacionais e de terrenos para construção (referidos nas alíneas a) e c) do artigo 6.º do CIMI) são obrigados ao AIMI, os titulares dos prédios com fins comerciais, industriais, para serviços ou outros, cujo destino normal não seja a habitação ou construção (referidos nas alíneas b) e d) do artigo 6.º do CIMI), não estão obrigados a tal adicionamento. **Pode dizer-se que, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, tais normas vivem «numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva», o que as vincula a uma especial legitimação: «a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância»**³³. [...] **Na redação final, os critérios assentes na atividade económica do contribuinte foram substituídos pela remissão para as espécies de prédios urbanos estabelecida no artigo 6.º do IMI**³⁴, assim convocando

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

para a esfera do AIMI os mesmos critérios e justificações em que assenta a base de incidência objetiva do IMI, ao mesmo tempo que foi afastada a solução de isenção até 600.000,00€, eliminando o elemento progressivo de base pessoal da tributação das pessoas coletivas e equiparadas. **Nessa configuração, o âmbito de incidência objetiva do imposto foi significativamente reduzido**³⁵, por afastada a incidência relativamente a todos os prédios com afetação comercial e para serviços (mesmo aqueles titulados por empresas cujo objeto social seja a de compra e venda de imóveis), além da espécie «outros», sendo essa a opção do legislador para minorar o impacto do tributo no tecido empresarial e preservar a sua competitividade, mormente nos mercados internacionais (nesse sentido, JOSÉ PIRES, *O Adicional ao IMI...*, p. 50). **Então, e como refere a decisão recorrida, o racional da delimitação da incidência do imposto em pauta não decorre da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, mas sim, tal como no IMI, da afetação social do prédio urbano**³⁶. Efetivamente, do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI resulta uma divisão dos prédios urbanos, a qual, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, faz depender a respetiva classificação, para efeito da qualificação dos prédios como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, em primeiro lugar da utilização atribuída pelo licenciamento e, na falta de licença, do critério de afetação normal. Ao invés do defendido, não se trata de uma mera classificação formal, antes a expressão de diferença material entre as realidades patrimoniais ponderadas.

Continua o referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, Ao invés, **o legislador mobilizou os mesmos critérios normativos objetivos de que depende a classificação de um prédio urbano em qualquer uma das espécies previstas no artigo 6.º do Código do IMI**³⁷, **para o que é irrelevante que o titular do prédio utilize em toda a sua latitude, ou não utilize de todo — por razões de oportunidade ou outros - a aptidão do mesmo para a finalidade para que está licenciado ou a que se destina normalmente**³⁸.

Concluindo o indicado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de Maio, Assim sendo, *nem o termo eleito para comparar as situações jurídico-subjetivas - a utilização potencial dos prédios urbanos - comporta relevo no núcleo problemático em*

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

equação, nem os titulares das duas tipologias de prédios urbanos postas em confronto - terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou afins, por um lado, e prédios construídos classificados, de acordo com o artigo 6.º do Código de IMI, como «comerciais, industriais ou para serviços» ou «outros», por outro - estão em posição equiparável, de acordo com o facto tributário e a estrutura de incidência objetiva do AIMI, pelo que não se encontra, também neste ponto, fundamento para suportar um juízo de inconstitucionalidade da norma questionada, na específica hipótese em apreciação. Pelo exposto, a tributação do AIMI não merece censura à luz dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva³⁹ (artigos 13.º, 18.º, n.º 2 e 104.º, n.º 3, da Constituição).

Uma vez mais, chama este Tribunal Arbitral à fundamentação a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T. Nesta, refere-se: *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 que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objetiva e racional**⁴⁰. Pelo que se referiu, não será completamente desprovida de explicação objetiva 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 conexionado 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 objetivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP,*

³⁹ Destaque deste Tribunal.

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Continua a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, 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, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre os rendimentos pessoais».

Mas, diz, ainda, a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, 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.

*Diz, ainda, a Decisão Arbitral n.º 420/2018-T, 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 maioritária 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 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 CRP⁴¹.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento da Decisão Arbitral n.º 420/2018-T.

Pelo exposto, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a tributação do AIMI, no caso, não é incompatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, invocados pela Requerente, com base nos artigos 13.º e 104.º, ambos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Assim,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que, não sendo os prédios urbanos aqui em questão (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, conforme previsto no n.º 2 do artigo 135.º-B e artigo 6.º, ambos do CIMI, os prédios urbanos aqui em questão (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) reúnem os pressupostos para a tributação em sede de AIMI. É também entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a afetação dos prédios urbanos aqui em questão (identificados em C. do 2.1 Factos Provados) à realização do objeto social/ às atividades económicas da Requerente não afasta a tributação em AIMI. Nestes termos, a liquidação de AIMI n.º 2018..., datada de 30 de Junho de 2018 (data da liquidação), referente ao ano de 2018, no montante de € 12.823,52, com referência aos prédios urbanos inscritos sob os artigos ...º, ...º e ...º, todos da Freguesia de..., Concelho de Amarante, não padece de vício de ilegalidade, não violando, por isso, a lei, pelo que, entente este Tribunal Arbitral Singular que não deve ser anulada.

Entende ainda este Tribunal Arbitral Singular que a tributação do AIMI, no caso, não é incompatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, invocados pela Requerente, com base nos artigos 13.º e 104.º, ambos da CRP.

4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição das quantias arrecadadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como de pagamento de juros indemnizatórios.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Não sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, não se pode concluir pela existência de pagamentos indevidos e, conseqüentemente, não se justifica, nem a anulação da liquidação de AIMI, nem a restituição da quantia paga pela Requerente, nem o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular em:

- a) Julgar improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente;**
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira, aqui entidade Requerida, de todos os pedidos.**

6. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **12.823,52**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 12.823,52, correspondente ao valor da liquidação impugnada e inicialmente indicado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Requerente**.

Notifique-se.

Lisboa, 1 de Julho de 2019

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)