

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 401/2018-T**

**Tema:** AIMI - Incidência objectiva; artigo 135º - B nº 2 do CIMI; terreno para construção. Inconstitucionalidade; Princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

## **Decisão Arbitral**

### **I.RELATÓRIO**

1. A... S,A, pessoa colectiva n.º..., com sede em ..., ..., ...-... ..., (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2018-08-23 pedido de pronúncia arbitral singular, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, 5º n.º alínea a), 6º, n.º 1 e 10º, n.ºs 1 e 2 todos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa a que coube o n.º ...2018... e, consequentemente da anulação da liquidação da AIMI n.º 2017..., relativa ao ano de 2017, no montante de 27.920,68 €.

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2018-08-30.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa,

4. Em 2018-10-15 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1 alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pelo Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro,

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2018-11-06, de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro,

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2018-11-06 a Requerida apresentou em 2018-12-05 a sua resposta, tendo procedido à junção do processo administrativo (PA), em 2018-12-06.

7. Por despacho proferido em 2018-12-10, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e a apresentação de alegações finais, foi indicada como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final, o dia trinta e um de Janeiro de dois mil e dezanove,

8. Em 2019-01-18 a AT procedeu à junção de um requerimento que acompanhou cópia da decisão arbitral tributária, proferido no âmbito do processo nº 420/2018-T, de 2019-01-15.

9. Com data de 2019-01-21 a Requerente veio pronunciar-se sobre o supra referido requerimento da AT,

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

10.1. "(...) literalmente o nº 2 do artigo 135º-B do CIMI não exclui da incidência objectiva do AIMI os terrenos para construção, na medida em que este somente compreende os "prédios urbanos classificados como "comerciais industriais ou para serviços e "outros" nos termos das alíneas b) e d) do nº 1 do artigo 6º deste Código", não remetendo

expressamente para a alínea c) do nº 1 do artigo 6º do mesmo Código, a qual contempla os terrenos para construção (independentemente da afectação da edificação para eles autorizada ou prevista” (*cf. artigo 23 do pedido de pronúncia arbitral*);

10.2. “(...) entende que, de acordo com os princípios da hermenêutica jurídica e os princípios constitucionais fiscais vigentes, a exclusão objectiva de incidência do AIMI, prevista no nº 2 do artigo 135º -B do CIMI, deve abranger os terrenos para construção destinados a serviços, em particular quando detidos por sociedade que os adquiram para promoção futura de edifícios com essa afectação como é o caso. (*cf. artigo 24 do pedido de pronúncia arbitral*);

10.3. “(...) a sujeição a AIMI dos terrenos para construção de prédios destinados a fins industriais, comerciais e para serviços, de acordo com uma interpretação literal dos nºs 1 e 2 do artigo 135º- B do CIMI, é incompatível com os princípios constitucionais da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados nos artigo 13º e nº 3 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (*cf. artigo 26 do pedido de pronúncia arbitral*);

20.4. A Requerente considerando que o AIMI “veio assumidamente substituir a Verba 28 da TGIS “, expende várias considerações a respeito da *ratio legis* do artigo 135º- B) do CIMI, convocando várias decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD, e o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/14. de 11 de Novembro de 2015 (*cf. artigos 27 e seguintes do pedido de pronúncia arbitral*);

10.5. Para concluir (*cf. artigo 63 do pedido de pronúncia arbitral*) que: “Neste momento, conclui-se com segurança que a letra do nº 2 do artigo 135º- B do CIMI não faz *jus* ao seu espírito ao abarcar na incidência objectiva do AIMI os terrenos para construção afectos a uma actividade *industrial, comercial* ou de *serviços*”

10.6. (...) inexistente qualquer justificação racional para defender que um prédio afecto a um fim *comercial, industrial* ou de *serviços* não é sujeito ao AIMI para que não saia

prejudicada a actividade económica dos seus titulares, e ao mesmo tempo, para propugnar que um *terreno para construção* desses prédios deve ser tributado e que tal não afecta a actividade económica” (cfr. artigo 66 do pedido de pronúncia arbitral);

10.7. A Requerente para ancorar o seu ponto de vista quanto à violação dos princípios constitucionais da igualdade fiscal e da capacidade contributiva relativamente ao normativo subjacente, ao não excluir do AIMI, os terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista seja a construção de prédios destinados a *serviços*, convoca jurisprudência constitucional, nomeadamente o Acórdão nº 250/2017 de 24 de Maio de 2017” <sup>1</sup>(cfr. artigos 69 e seguintes do pedido de pronúncia arbitral);

10.8. Finaliza a Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral peticionando que seja declarada a *“anulação do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa cuja apreciação da legalidade aqui se requer, e, conseqüentemente, a anulação da liquidação de AIMI, na parte contestada, no valor de € 27.920,68, por vício de lei, de modo a proceder-se à imediata e plena reconstituição da legalidade, devendo a AT proceder à restituição desta quantia acrescida de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido da prestação tributária até à data da efectiva restituição, com todas as conseqüências legais”*.

11. Como já referido em 2018-12-06 a Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à junção do PA e apresentou a sua resposta onde, fundamentalmente em síntese, e para o que aqui releva, defende o seguinte (*que igualmente se menciona maioritariamente por transcrição*);

11.1. “(...) no que concerne ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas colectivas e estruturas equiparadas (artigo 135º - A/2 do CIMI) o imposto assume a natureza de imposto real, na medida em que a modelação do quantitativo a pagar abstrai da dimensão económica das entidades, designadamente a qualificação como pequena, média ou grande empresa, bem como não

atinge a totalidade do património líquido das entidades “ (cfr. artigo 13º da resposta);

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

11.3. “(...) nada na letra da lei autoriza a concluir que a intenção do legislador do AIMI tenha sido a de excluir de tributação os prédios urbanos que se encontrem afetos ao exercício de uma atividade económica” (cfr. artigo 51º da resposta);

11.4. “O AIMI incidente sobre as pessoas colectivas e estruturas equiparadas reveste a natureza de um imposto real sobre o património imobiliário, constituído por prédios urbanos que preenchem os tipos visados pelo a34º-B/2, independentemente das classe do ativo em que se encontram inscritos – inventários, activo fixo tangível ou ativo não corrente detido para venda “(cfr. artigo 55º da resposta);

11.5. “(...) na redação do artigo 135º- B/2 do CIMI, decorre que o legislador, especificamente, apenas excluiu da tributação em AIMI os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, nos termos das alíneas b) e d) do artigo 6º/1 do CIMI” (cfr. artigo 66º da resposta);

11.6. “(...) o legislador optou for formular a restrição atendendo à classificação dos prédios” (cfr. artigo 67º da resposta);

11.7. “Não existindo na letra da lei nada que indicie que tal exclusão possa ampliar-se, nomeadamente estender-se aos demais prédios aí não incluídos, quando estejam afetos a determinada atividade económica do sujeito passivo de imposto “(cfr. artigo 68º da resposta);

---

<sup>1</sup> Entretanto revogado pelo Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional nº 378/2018, de 04-07-2018.

11.8. “(...) a AT não procedeu a qualquer interpretação inconstitucional da norma, pois não é ela quem decide incluir, na tributação em AIMI, os prédios urbanos afetos a atividades económicas” (*cfr. artigo 75º da resposta*);

11.9. “(...) a Requerente pretende uma interpretação ab – rogante da norma, introduzindo-lhe um sentido que não foi consagrado pelo legislador na letra da lei, ampliando, assim, o âmbito da exclusão de tributação, de forma a abranger a totalidade dos prédios detidos pela mesma (*cfr. artigo 78º da resposta*);

11.10. Quanto à *ratio legis* afirma a AT (*cfr. artigos 83º e seguintes da sua resposta*) que o AIMI visa atingir uma parcela do património dos sujeitos passivos do imposto, incidindo sobre os bens imóveis constitutivos de um património, reconhecível juridicamente como capital de uma determinada entidade (singular ou coletiva), independentemente de estar afeto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos.

11.11. Convoca ainda a Requerida, em defesa da sua tese, várias decisões arbitrais, pugnando ainda pela inexistência de qualquer violação relativa aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, no que concerne à interpretação a que procede com referência ao nº 2 do artigo 135º- B do CIMI.

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

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

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidas e legalmente representadas (artigo 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e ??? do RJAT).

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

## **II- FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

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

1. Em 01/01/2017 a Requerente era proprietária (para além de outros) dos seguintes terrenos para construção;

- urbano, matriz U –..., da freguesia de..., concelho de Lagos – VPT 2.389.991,48 €,
  - urbano, matriz U-..., da freguesia de..., concelho de Lagos – VPT 979,010,00 €
  - urbano, matriz U-..., da freguesia do..., concelho de Grândola – VPT 1.378,220,08 €,
  - urbano, matriz U –..., da freguesia de..., concelho de Grândola – VPT 1.758.914, 32 €,
  - urbano, matriz U –..., da freguesia de..., concelho de Grândola – VPT 479.031,43 €,
- todos “*terrenos para construção*” com o tipo de coeficiente de localização “*serviços*”.

2. Sobre os referidos imóveis foi efectuada a liquidação do AIMI nº 2017..., nos termos do disposto no artigo 135º - F, nº 1 do CIMI, no valor de 27.920,68 €, correspondente à taxa de 0,4% sobre os respectivos VPT (s) de 6.980.167,31 €

3. Da referida liquidação a Requerente apresentou em 30-01-2018 junto do Serviço de Finanças de ... reclamação graciosa a que veio a caber o nº ...2018...

4. Reclamação essa que foi indeferida por despacho proferido pelo Sra. Directora da Finanças de ..., em 28/5/2018 e notificado à Requerente

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

## APRECIÇÃO DO PEDIDO

[...]

*“Relativamente ao alegado pela reclamante de que a legislação invocada é manifestamente inconstitucional (por violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade) importa desde logo referir que não cabe à AT, nos termos do artº 281º da Constituição da República Portuguesa (CRP) apreciar o vício de inconstitucionalidade das normas que sustentam a liquidação do AIMI - , constatando-se que a lei da qual aquelas constam foi promulgada e mandada publicar pelo Presidente da República nos termos do alínea b) do nº 1 do artº 134º da CRP, pelo que cabe à AT liquidar o tributo em causa, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária.*

*Efetivamente, cabendo como cabe, aos Tribunais a apreciação da (in)constitucionalidade, não pode a administração tributária, que se encontra na dependência hierárquica do executivo, substituir-se aos tribunais, e sindicar a constitucionalidade das leis que lhe cumpre aplicar.*

*No sentido do que foi supra referido importa trazer à colação o Acórdão do STA de 201-01-21, Proc, 0811/08, que nos diz que “A norma em questão do Decreto – Lei, que é um ato legislativo proveniente do exercício do Governo da função legislativa. E, nessa medida, não há dúvida que estamos perante uma norma legislativa, pelo que, a apreciação e declaração da sua eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade cabe ao Tribunal Constitucional (artº 281º, nº 1 alíneas a) e b) da CRP), estando excluída da jurisdição administrativa e fiscal”.*

*Pelo contrário, à luz do princípio da legalidade, a que está subordinada na sua atuação, a AT não pode deixar de aplicar a lei e cumpri-la.*

*Efectivamente, estando a AT sujeita ao princípio da legalidade (artº. 268º nº 2 da CRP e artº 55º da LGT) não pode deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o Tribunal Constitucional já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral ou se esteja perante violação de normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, tais como as que se referem a direitos, liberdades e garantias, vide Acórdão do STA de 04-03-2015, Proc, 01529/14.*



*No mesmo sentido podemos ver Vieira de Andrade, em Direito Constitucional, Almedina, 1977, pág. 270, que nos diz que “Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa lei possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei – Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição “*

*(...)*

*Do exposto resulta pois que, no Direito Constitucional Português não exista a possibilidade de a AT se recusar a obedecer a uma norma, mesmo que eventualmente a considere inconstitucional, substituindo-se aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade.*

*Por último, refira-se ainda que não nos é conhecida qualquer intervenção em termos de fiscalização preventiva ou sucessiva da constitucionalidade do AIMI, que possa colocar em causa os atos tributários em virtude do mesmo.*

#### **CONCLUSÃO**

*Consequentemente a liquidação do AIMI n.º 2017... ora reclamada não padece de qualquer erro sobre os seus pressupostos, pelo que é de indeferir a presente reclamação graciosa”*

6.A Requerente em 2017-09-29 procedeu ao pagamento do imposto que lhe foi liquidado.

7. Em 2018-08-23 a Requerente apresentou junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. sistema informático de gestão processual do CAAD).

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.**

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 670º. Nº 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Deste modo os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito. (cfr, artigo 596º do CPCivil, aplicável ex artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT

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

## **B.DO DIREITO**

### *- objecto e delimitação*

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

- (i) - urbano, matriz U-..., da freguesia de..., concelho de Lagos – VPT 2.389.991,48 €,
- (ii) - urbano, matriz U-..., da freguesia de..., concelho de Lagos – VPT 979,010,00 €
- (iii) - urbano, matriz U-..., da freguesia do ..., concelho de Grândola – VPT 1.378,220,08 €,
- (iv) - urbano, matriz U-..., da freguesia de ..., concelho de Grândola – VPT 1.758.914,32 €,

(v) - urbano, matriz U –..., da freguesia de..., concelho de Grândola – VPT 479.031,43 €, todos “*terrenos para construção*” com o tipo de coeficiente de localização “*serviços*”.

- *quadro normativo*

O AIMI foi criado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2016, de 28 de Dezembro que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, mediante o aditamento ao Código do IMI dos artigos 135º- A a 135º - K, passando a constituir o capítulo XV do respectivo código.

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

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

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

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

À semelhança do regime do IMI são sujeitos passivos do tributo em discussão, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos respectivos prédios – artigo 135º- A, nº 1, independentemente das suas qualidades de pessoas singulares ou colectivas, equiparando-se a estas “quaisquer estruturas ou centros de interesses colectivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal”, segundo a prescrição do nº 2 do artigo 135º- A.

Por outro lado, o artigo 6º do CIMI, classifica sob o seu nº 1 as espécies de prédios urbanos como segue:

#### *Artigo 6º*

*Espécies de prédios urbanos*

1. *Os prédios urbanos dividem-se em:*
  - a) *Habitacionais;*
  - b) *Comerciais, industriais ou para serviços;*
  - c) *Terrenos para construção;*
  - d) *Outros*

Densificando-se nos restantes números do normativo os requisitos/condições respeitantes às diferentes espécies dos prédios em questão.

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

O entendimento de que se deixa nota não constitui posição isolada, muito menos inédita, no quadro do CAAD e tem sido seguida por inúmeras decisões arbitrais de onde se destacam entre outras as proferidas nas seguintes processos: 654/2017- T de 2018-09-03, 664/2017-T de 2018-06-26 , 667/2017-T de 2018-09-05, 685/2017- T de 2018-09-06, 690/2017- T, de 2018-09-06, 692/2017 – T de 2018-05-11, 696/2017-T de 2018-07-23, 6/2018- T, de 2018-07-26, e 306/2018- T, de 2018/12/28.

A Requerente vocaciona o seu pedido de pronúncia arbitral no paralelismo que estabelece entre tributo em apreciação, e a verba 28 da TGIS, concluindo pela violação do princípio constitucional da igualdade na vertente da capacidade contributiva, na medida em que, na sua perspectiva há uma clara desigualdade na interpretação do preceito em causa, no sentido de que a delimitação negativa de incidência se deveria ampliar aos “terrenos para construção”, nomeadamente com afectação para “serviços”.

Como já se antecipou, não perfilhando dessa interpretação, subscreve este tribunal a posição consignada no processo nº 6/2018 de 2018-07-26 proferida no âmbito do CAAD, que subscrevemos sem qualquer reserva: a “*literalidade dos artigos 135º A, nº 1 e 135º- B,*

*n.ºs 1 e 2 é clara e não se presta a quaisquer dúvidas interpretativas. Sendo a letra da lei ou elemento gramatical o primeiro elemento a convocar na hermenêutica jurídica e sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.ºs 3 do artigo 9.º do Código Civil), não se mostrará necessário convocar outros elementos de entre os disponíveis na panóplia hermenêutica”.*

Perfilhando-se de igual modo e em sentido similar o que vem dito a respeito deste segmento nas decisões proferidas no âmbito dos processos n.ºs 664/2017-T e 676/2017-T, que a decisão supra citada convoca: *“A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciados para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um desses fins. Abarca, para além disso a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações.*

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

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

De volta à citada decisão arbitral provinda do processo n.º 6/2018-T, a interpretação que a Requerente sustenta *“(…) não tem qualquer apoio na letra da lei nem tão pouco decorre do elemento racional e sistemático. Resulta claro da leitura e interpretação das normas em causa que a opção do legislador não foi no sentido preconizado pela Requerente. Uma tal opção pressuporia que o legislador ao invés de ter delimitado o âmbito de incidência*

*através de tipos caracterizados, tivesse optado por uma avaliação casuística em função da afetação do imóvel, em termos práticos, a uma atividade económica de uma pessoa coletiva. O que de demonstra não ter acontecido”.*

*“(…) não foi com base da actividade a que estão afectos os imóveis que veio a ser definida a exclusão da incidência, <sup>2</sup>pois na redacção que veio a ser aprovada definiu-se a não incidência apenas com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6º do CIMI, sem qualquer alusão à afectação do funcionamento das pessoas colectivas.*

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

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

*Assim, tendo sido suprimida essa alusão à afectação dos imóveis, não há suporte 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”.*

*“Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico – jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento “ <sup>3</sup>*

\*\*\*\*\*

---

<sup>2</sup> Segue-se de perto o sentido da decisão arbitral prolatada no âmbito do processo nº 696/2017-T, que correu termos no CAAD, em que interviemos.

<sup>3</sup> Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pág.182.

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

O entendimento que este tribunal subscreve quanto às questões de inconstitucionalidade, não diverge do juízo negativo que sobre as mesmas se têm vindo a pronunciar, entre outras, e ainda que a título exemplificativo, as decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD nos processos n.ºs 664/2017-T, 676/2017-T, 678/2017-T, 690/2017-T, 6/2018-T e 306/2018-T, não de vislumbrando razões para das mesmas divergir, e que se reconduzem, nomeadamente ao que vem consignado no âmbito do processo n.º 664/2017-T, (retomado no processo n.º 676/2017-T):

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

*É esta vinculação do sistema fiscal à ideia de justiça social e à diminuição da desigualdade social dos rendimentos e da riqueza que exige que o mesmo seja progressivo. Essa exigência está expressamente consagrada no âmbito da tributação do rendimento pessoal de acordo com o n.º 1 do artigo 104.º, o imposto sobre rendimento pessoal visa “a diminuição das desigualdades e será único e progressivo tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”,*

*A progressividade fiscal requer que a relação entre o imposto pago e o nível de rendimento seja mais proporcional o que só pode alcançar-se aplicando aos contribuintes com maiores rendimentos uma taxa de imposto superior. Por outras palavras, há progressividade quanto o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento da matéria colectável.*

*Consequentemente, a Constituição exige uma progressividade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos (sobre todos estes aspectos, veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, n.ºs 97,98 e 99).*

*A progressividade fiscal constitui também um e exigência do princípio da igualdade material.*



*Conforme refere Casalta Nabais, o princípio da igualdade fiscal tem insita sobretudo “ a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos) para que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 5ª edição, Coimbra, 2009, págs. 151-152).*

*“Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor – enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103º e 104º da Constituição (ob, cit., pág. 152).*

*Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento – “afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto”(ob. cit., pág. 154).*

*Também o Tribunal Constitucional, mais recentemente, tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no acórdão nº 142/2004 onde se consigna que “[o] princípio da capacidade contributiva exprime a concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitária da tributação”.*



*O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa por exemplo no acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/97, de que a tributação conforme o princípio da capacidade contributiva implicará “a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo”*

*Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção: uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional nº 306/2010 e 695/2014).”*

Segundo Sérgio Vazques <sup>4</sup> “A par da tributação do rendimento, a tributação do património é apresentada como a que melhor se presta à personalização e à redistribuição de riqueza, impondo-se por isso um consenso amplo quanto à sua legitimidade e conveniência”

Continuando o mesmo autor;

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

---

<sup>4</sup> *Capacidade contributiva, rendimento e património*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 23, Coimbra 2005, págs. 33 e 36.

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

\*\*\*\*\*

Conforme se deu já nota, a Requerente na sua argumentação visa assimilar o regime do imposto ora em causa ao da pretérita verba 28.1 da TGIS quanto afirma que o AIMI revoga e substitui a verba em causa, convocando fundamentalmente jurisprudência arbitral, bem como do Tribunal Constitucional.

Se efectivamente a LOE 2017, (artigo 210º, nº 2) procede à revogação da verba 28 d Tabela Geral do Imposto do Selo, a verdade é que os regimes em causa, não obstante apresentarem algum paralelismo, revelam divergências entre si, cujo detalhe aqui não caberá apreciar.

Valerá já, todavia, convocar a recente jurisprudência constitucional produzida a respeito da verba 28.1 da TGIS, com referência à inconstitucionalidade da mesma, por alegas violação dos princípios da igualdade, capacidade contributiva e proporcionalidade.

A respeito, deverá ter-se em consideração a decisão proferida no acórdão nº 378/2018 de 4 de Julho de 2018 do Plenário do Tribunal Constitucional, proferido no âmbito do processo nº 156/2012, que decidiu “*não julgar inconstitucional a norma constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, e alterada pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000,000,00*”.

Decisão, de resto já secundada, pelo menos em outras rês decisões, igualmente proferidas pelo Tribunal Constitucional, no âmbito dos acórdãos nºs 443/2017, 485/2018 em

respectivamente, 2 e 4 de Outubro 2018, e acórdão n.º 605/2018, proferido no âmbito dos processos n.ºs 339/16 e 340/16 em 14 de Novembro de 2018.

### **III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

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

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

### **IV. DECISÃO**

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

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

### **V- VALOR DO PROCESSO**

De conformidade ao estatuído nos artigos 296.º, n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 46/2013, de 26 de Junho, 97.º - A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigos 9.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 27.920,68 € (*vinte e sete mil novecentos e vinte euros e sessenta e oito cêntimos*)

## **VI- CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22º, nº 4 do RJAT e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante de custas em 1.530,00 € (*mil quinhentos e trinta euros*).

## **NOTIFIQUE-SE**

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

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

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

Vinte e dois de Janeiro de dois mil e dezanove

O árbitro

*(José Coutinho Pires)*