

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 291/2018-T

Tema: AIMI – Inconstitucionalidade – Princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. Relatório

1. **A... LDA**, Pessoa Colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 18 de junho de 2018, pedido de pronúncia arbitral visando a anulação do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de ..., através do qual procedeu ao indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra a liquidação de **Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis** (“AIMI”) n.º 2017... do ano de **2017**, no valor total de € **4.286,08** (quatro mil, duzentos e oitenta e seis euros e oito cêntimos), bem como a anulação desta liquidação, sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

2. A pretensão do objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão da AT de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, determinando a anulação da liquidação de AIMI.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 19 de junho de 2018, e posteriormente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

5. Em 6 de agosto de 2018, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

6. 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 28 de agosto de 2018.

7. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta e remeteu o “processo administrativo” (adiante designado apena por PA).

8. Na sua Resposta, veio a AT defender-se por exceção (intempestividade do pedido) e por impugnação defendeu a improcedência dos pedidos.

9. Notificada da Resposta da AT, a Requerente veio em 11 de outubro de 2018 exercer o contraditório sobre a matéria da exceção.

10. Por despacho de 4 de janeiro de 2019 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, foi determinado que a matéria de exceção seria decidida aquando da prolação da decisão arbitral e foi determinado que, restringindo-se a controvérsia a questões de direito, se afigurava, em consonância com o preceituado artigo 113.º, n.º 1, do CPPT, serem desnecessárias alegações e, como tal, foi a sua produção dispensada.

11. No mesmo despacho de 4 de janeiro de 2019, foi indicado que a decisão final seria proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º, n.º 1, do RJAT, devendo a Requerente, até 10 dias antes do termo de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o pagamento ao CAAD.

II. Saneamento

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

2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

3. O processo não enferma de nulidades.

4. O Tribunal é competente.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos com potencial relevo para a decisão:

A) A Requerente é uma sociedade comercial que desenvolve a sua actividade no sector imobiliário.

- B) A Requerente tem como objecto a construção e venda de imóveis, estando enquadrada no “CAE” 41100 – “*Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios)*”.
- C) No ano de 2017, a Requerente era proprietária dos quatro imóveis cujos artigos matriciais são indicados na liquidação de AIMI n.º 2017 ..., que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo (PA), em especial a petição de reclamação graciosa, cujos teores se dão como reproduzidos:
- Urbano artigo ... (terreno para construção);
 - Urbano artigo ... fração AD (destinado a habitação);
 - Urbano artigo ... fração AJ (destinado a habitação);
 - Urbano artigo ... fração AK (destinado a habitação); todos da União das freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., no Concelho do Porto.
- D) A Requerente foi notificada da respectiva liquidação de AIMI referida, de 30 de junho de 2017, relativa a 2017, no montante de € 4.286,08, determinado com base na matéria tributável de € 1.071.520,00 (documento n.º 3 e PA);
- E) Em 29 de setembro de 2017, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 3);
- F) Em 29 de janeiro de 2018, a Requerente apresentou na Direção de Finanças de ... reclamação graciosa da liquidação referida, que foi tramitada no Serviço de Finanças de ... sob o n.º ...2018... (cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral e o PA, cujos teores se dão como reproduzidos);
- G) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 22 de fevereiro de 2018, proferido pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de ... (documento n.º 1 e o PA);

- H) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada à Requerente por ofício datado de 19 de março de 2018 e via CTT (documento n.º 1 e o PA);
- I) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para a fundamentação da proposta de decisão que consta do documento n.º 1 e do PA, em que se refere, além do mais o seguinte:

III. DA ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

1. *O procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários, por iniciativa do contribuinte, em conformidade com o artigo 68.º do CPPT, atos esses que compreendem apenas os atos de liquidação dos tributos ou de fixação da matéria tributável, podendo ser deduzida com os fundamentos previstos para a impugnação judicial, nos termos do artigo 99.º e 102.º ambos do CPPT. Ou seja, com o fundamento em qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e preterição de outras formalidades legais.*
2. *A AT – Autoridade Tributária e Aduaneira está nos termos do artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no seguimento vertido no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), vinculada ao princípio da legalidade, pelo que não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico. Não podendo 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 de acordo com o artigo 281.º da CRP, o que não ocorreu com a norma posta em causa pelo reclamante.*
3. *Nos termos do n.º 1 do artigo 135.º A do CIMI são sujeitos passivos do AIMI as pessoas singulares ou colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.*
4. *O AIMI, de acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 135.º B do CIMI, incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular. Sendo excluídos do AIMI 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 do mesmo diploma legal.

5. *Ainda nos termos do n.º 1 do artigo 135.º C do CIMI, o valor tributável do AIMI corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, dos prédios que constam nas matrizes na titularidade do sujeito passivo, aplicando-se a taxa prevista no artigo 135.º F do CIMI.*

6. *Face ao exposto, no caso em análise, a liquidação do AIMI encontra-se legalmente efetuada, de acordo com as normas previstas nos artigos 135.º e 135.º C e 135.º F todos do CIMI.*

IV. CONCLUSÃO

Diante das questões de facto e de direito afigura-se-me que não assiste razão ao reclamante, pelo que o pedido deverá ser indeferido.

Proponho ainda que seja dispensado o direito de audição prévia previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, de acordo com a alínea a) do ponto 3 da Circular 13, de 8 de julho de 1999 da Direção de Serviços de Justiça Tributária, que refere que a audiência dos interessados poderá ser dispensada quanto a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira apenas aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se a na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso. Encontrando-se nesta situação todas as decisões sobre petições, requerimentos, reclamações e recursos em que a administração se limite a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão.

À consideração superior.”

J) Em 18 de junho de 2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Fundamentação da matéria de facto dada como provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos 1 e 3 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

3. Factos não provados

Não se provou que a Requerente era proprietária de um terreno para construção destinado ao exercício da referida atividade económica, inscrito na matriz predial urbana sob o n.º..., conforme doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral e que este imóvel tenha sido objecto de liquidação de AIMI em nome da Requerente, pois é manifesto que o prédio aí inscrito pertence a outro sujeito passivo, nem sequer o artigo de inscrição do mesmo é o alegado no artigo 2º do pedido de pronúncia arbitral (foi referido sim o número da descrição) e esse prédio situa-se em freguesia e concelho diversos dos quatro prédios objecto de AIMI.

Não se provou que o terreno para construção cujo valor patrimonial tributário foi considerado na liquidação tinha uma potencial utilização que coincidia com fins “comerciais, industriais ou serviços”. Sobre esse ponto nada foi concretamente alegado pela Requerente, sendo que a mesma juntou como documento número 2 uma caderneta predial de um terreno para construção que não corresponde ao terreno para construção objecto da liquidação de AIMI.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. A excepção – intempestividade do pedido

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação.

No âmbito da defesa por exceção, suscita a exceção de intempestividade do pedido.

Com referência à exceção entende a Requerida, em síntese, que o verdadeiro e único pedido de pronúncia formulado pela Requerente foi o de anulação dos atos tributários da liquidação de AIMI. Por outras palavras, a Requerente nunca pediu a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa.

Assim, sendo o ataque dirigido exclusivamente ao acto tributário de liquidação, mostra-se claramente ultrapassado o prazo de 90 dias legalmente definido para a sua impugnação, em sede arbitral, contado a partir do dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º do RJAT, conjugado com o artigo 102.º n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Pelo que, atendendo a que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu a 30 de Setembro de 2017 e que o pedido tendente à constituição do Tribunal Arbitral foi somente apresentado a 18 de junho de 2018, conclui-se que o pedido formulado é intempestivo não podendo o tribunal dele conhecer.

Ou seja, no entender da Requerida, apenas foi feita alusão ao indeferimento da reclamação graciosa no intróito, não tendo sido requerido expressamente a anulação do despacho que a indeferiu.

Acresce que estando os poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido, fica o Tribunal impedido de apreciar e declarar a ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação, por intempestivo, devendo, nestes termos, a AT ser absolvida da instância.

Em 11 de outubro de 2018 veio a Requerente proceder à resposta à exceção deduzida pela AT, tendo aí pugnado sustentado a tempestividade de apresentação do mesmo.

A Requerente alega ser falaciosa a afirmação que não foi por si requerida a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa. Com efeito, considera que se depreende do articulado que a par de se solicitar a ilegalidade do ato tributário de liquidação, não se prescindiu de contestar o ato imediato de indeferimento da reclamação graciosa, sendo feitas inúmeras referências aos fundamentos de indeferimento da reclamação graciosa, ao longo de todo o articulado e, em especial, logo no início do seu pedido de pronuncia arbitral.

Entende o Tribunal que esta exceção deverá ser considerada improcedente.

Com efeito, no pedido de constituição de Tribunal Arbitral, logo no início do seu articulado, a Requerente refere que *“tendo sido notificada do despacho proferido pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de ..., através do qual procedeu ao indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018..., apresentada contra a liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) n.º 2017... do ano de 2017, no valor global de €4.286,08 (quatro mil, duzentos e oitenta e seis euros e oito cêntimos) - adiante junto como doc. n.º 1 - vem contra tal decisão e acto tributário deduzir IMPUGNAÇÃO (...)”*.

E ao longo do referido pedido de constituição do Tribunal Arbitral são diversas as referências aos fundamentos de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

Ou seja, depreende-se deste articulado, que a Requerente, ao discutir a ilegalidade do ato tributário de liquidação (ato mediato), não prescindiu de contestar o ato imediato de indeferimento da reclamação graciosa.

Como se concluiu, entre outros, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 28 de outubro de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 0595/09, “[a] reclamação graciosa tem como objecto um acto de liquidação. Nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas, o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação”.

No mesmo sentido, determina o Acórdão do STA, de 16 de novembro de 2011, proferido no processo n.º 0723/11 que “o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa de indeferimento exposto de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final.”.

Veja-se, igualmente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA/S”) datado de 17 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 08998/15, que aprecia inclusivamente um recurso interposto contra uma decisão do CAAD relativamente à mesma exceção. Neste acórdão do TCA-S, é mencionado que “o prazo para impugnar (o prazo de 90 dias que a Impugnante dispunha para formular o pedido de constituição arbitral), nas situações em que houve reclamação graciosa seguida de decisão expressa, se conta da notificação desta última decisão e não do terminus do prazo de pagamento voluntário da liquidação”, acrescentando que “há uma estreita relação e interdependência entre os objecto mediato e imediato e que a apreciação ou interpretação do pedido nestas situações não pode deixar de relevar essas circunstâncias de facto e direito” e destacando que “como igualmente se reconhece na sentença recorrida, a questão da existência da reclamação, ainda que não traduzida expressamente na formulação do pedido [o que até nem foi o caso da Requerente], não foi olímpicamente ignorada pela Impugnante”.

O Conselheiro Jorge Lopes de Sousa refere a este respeito que “formando-se indeferimento tácito ou havendo lugar a notificação do indeferimento exposto da reclamação graciosa, os contribuintes dispõem sempre de um prazo de 90 dias para o

efeito de apresentação do pedido de pronúncia arbitral.” (JORGE LOPES DE SOUSA, Guia da Arbitragem Tributária – Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Coimbra: Almedina, 2017, p. 163).

A decisão arbitral do CAAD proferida no processo n.º 592/2016-T, de 11 de maio de 2017, debruçou-se, igualmente, sobre a questão de saber: “[m]as o que acontece se o contribuinte, tendo reclamado graciosamente do ato de liquidação, e visto indeferida essa reclamação, vier, aproveitando o prazo contado desse indeferimento, impugnar a liquidação, sem pedir, simultaneamente, a anulação do ato de indeferimento? (...) Para a AT, como viu, o resultado é a caducidade do direito de ação. Não do direito de ação contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa – esta estaria em prazo – mas do direito de ação contra o ato de liquidação. A escorreita argumentação da AT é aliciante, mas não nos parece que conduza à solução adequada. Como se viu, a mera impugnação do ato de indeferimento da reclamação graciosa seria de todo inconsequente, pois não arrastaria o apagamento do ato de liquidação. Deveriam, pois, em rigor, ser impugnados ambos os atos – imediatamente, o de indeferimento da reclamação; mediadamente, o de liquidação. Mas o que o tribunal apreciaria seriam, antes de tudo, os fundamentos opostos à liquidação, pois sem isso, pelas razões expostas, nenhuma tutela jurisdicional efetiva seria dada aos direitos do impugnante. O ato de indeferimento da reclamação, não tendo feito mais do que manter, administrativamente, o de liquidação, cairia por si, pois os vícios da liquidação transmitem-se-lhe – como ato secundário, ele será ilegal por não ter reconhecido, devendo fazê-lo, a ilegalidade da liquidação. De tudo isto resulta que a relevância do ato de indeferimento da reclamação graciosa tem a ver, mais do que com a sua (i)legalidade, com a fixação do prazo para a impugnação da liquidação. Consequentemente, a petição em que se pede apenas a declaração de ilegalidade da liquidação, sem formular idêntico pedido relativamente ao indeferimento da reclamação (apesar de, no caso, se lhe ter amplamente referido e exposto os fundamentos da sua ilegalidade), enferma apenas de uma imperfeição que, aliás, o tribunal podia ter convidado a corrigir, ao abrigo do disposto no artigo 18.º, alínea c), do RJAT.”.

É esta a posição do Tribunal. A petição em causa enferma apenas de uma imperfeição que o tribunal podia ter convidado a corrigir, ao abrigo do disposto no artigo 18.º, alínea c), do RJAT, e que não o fez por entender desnecessário.

Assim, tendo em conta a data da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, considera-se que o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, apresentado em 18 de junho de 2018, **não se mostra intempestivo** face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT, im procedendo a exceção de intempestividade, pelo que se passa à apreciação da legalidade da liquidação e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

2. Da legalidade da liquidação de AIMI e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa

2.1 Posições das Partes

A Requerente defende, em suma:

- o AIMI “veio substituir o anterior modo de tributação do “património imobiliário de luxo”, cuja taxa estava prevista na Verba 28. da Tabela Geral do Imposto do Selo na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012 e pela Lei n.º 83-C/2013”;

- “Não obstante o AIMI ter sido equacionado para continuar a tributação sobre imóveis de luxo e, bem assim, suprir muitas das falhas que haviam sido apontadas à Verba 28. do Imposto do Selo, os seus contornos apresentam diversas divergências do regime inicial.”;

- o “AIMI padece dos mesmos vícios que o seu precedente – sobretudo porque, relativamente aos imóveis essenciais na obtenção de rendimentos no âmbito da atividade económica, carece de idêntica sustentação material no plano tributário”.;

- ocorre “violação do princípio da igualdade, concretizado na sua vertente da capacidade contributiva, nos termos já propugnados pela jurisprudência e doutrina aquando

da discussão relativamente à Verba 28, devidamente adaptados às características do atual AIMI”;

- o acto tributário em causa materializa “a violação dos mais basilares cânones da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva”;

- o AIMI é “contrário à Constituição da República Portuguesa (“CRP”), e particularmente ao princípio da igualdade”;

- “o princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções; outrossim proíbe o estabelecimento de distinções desprovidas de uma justificação objetiva e racional – como é o caso dos autos”;

- “atendendo ao espírito que presidiu à Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017, é de concluir que se visou tributar a titularidade de direitos sobre habitações de luxo, por ela revelar superior capacidade contributiva de quem os detém, concretizando, assim, o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva”;

- os imóveis e terrenos para construção por si detidos são “essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica”;

- “a propriedade sobre os imóveis e sobre os terrenos para construção consiste, no caso de sociedades comerciais deste tipo, no substrato patrimonial da sua atividade económica, e na concretização de um verdadeiro meio essencial à prossecução da sua atividade económica geradora de rendimento”;

- pelo que “falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais imóveis possa constituir manifestação de uma (ou de uma acrescida) capacidade contributiva que, por si só, deva ser sujeita a ablação por via tributária”;

- “está assim criada, sem qualquer fundamento de base, uma gritante desigualdade no plano material entre as empresas que tenham decidido prosseguir uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis (incluindo terrenos para construção), em relação a outras empresas cuja atividade não decorra da detenção de imóveis”;

- e “mais do que isso, estão legalmente criadas as condições para a constituição de manifestas situações de desigualdade material entre a Requerente e empresas que, detendo bens imóveis, prossigam nos mesmos uma actividade comercial, industrial ou de prestação de serviços”;

- “a configuração do facto tributário que opera a distinção entre diversas utilizações e destinações dos prédios, em função da correspondente actividade económica do seu titular – nomeadamente pela consideração daqueles que se encontram sujeitos à tributação em AIMI - não se encontra minimamente justificada face à finalidade da medida fiscal adotada”;

- “não se vislumbra qualquer fundamento material, jurídico, fiscal, económico ou outro capaz de justificar que a tributação incida apenas sobre as empresas que tenham no seu activo circulante imóveis destinados ao exercício da sua actividade económica, e exclua de tributação imóveis afectos a outras actividades económicas”;

- com o AIMI “trata-se de forma desigual, sem qualquer fundamento material de suporte, as empresas proprietárias de imóveis destinados ao exercício de uma actividade económica, relativamente às empresas que, pelo mesmo motivo, são proprietárias de imóveis classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” – os quais são isentos de AIMI”;

- não existe “qualquer capacidade contributiva que possa ser atingida com a tributação em AIMI dos imóveis em causa”;

- “com a diferenciação negativa, acrítica, arbitrária e aleatória, entre, por um lado, imóveis detidos por empresas que os utilizam na prossecução da sua actividade e, por outro lado, imóveis detidos por empresas que os afectam a indústria comércio e serviços, confere-se um tratamento diferenciado a situações que, do ponto de vista material, são em tudo semelhantes”;

- a tributação em causa constitui “uma violação dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade - na medida em que o facto de a Impugnante ter no seu inventário imóveis para construção ou venda, em nada exterioriza uma relevante capacidade contributiva digna de ser (diferente e autonomamente) tributada”;

- “o que é tão mais evidente quando se constata que outras empresas detentoras de imóveis de idêntico ou superior VPT, igualmente destinados à sua actividade, não estão sujeitas a semelhante tributação”;

- “as normas em causa serão claramente inconstitucionais, por violação do princípio da capacidade contributiva, pois os contribuintes não serão tributados de acordo com a sua

capacidade económica, nem por causa dos factos relativamente aos quais se justifica a incidência do imposto”;

- “capacidade contributiva que não se encontra minimamente salvaguardada pelo acto tributário em causa, na medida em que a detenção de imóveis para o prosseguimento de uma atividade económica não é comparável, nem pode ser configurada, como uma detenção de património de luxo”;

- “a inconstitucionalidade deste preceito normativo é especialmente gravosa no que concerne aos terrenos para construção, pelo que, caso não se entenda que deverá ser anulada a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral no seu total, o que por mera hipótese se admite, deverá esta ser declarada ilegal, por padecer de inconstitucionalidade, na parte em que se refere aos terrenos para construção”.

- “ao incidir sobre a propriedade de imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica, e na medida em que se encontra completamente destituída de qualquer fundamento bastante, deve ser desaplicado o artigo 135.º-B n.º 1 do CIMI por inconstitucionalidade material, na medida em que viola o princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP”;

- devendo, conseqüentemente, “ser declarada ilegal a decisão e liquidação aqui impugnadas, porquanto, como abundantemente exposto, não atendem à diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuintes com e sem a força contributiva necessária para suportar o imposto”;

- “a liquidação ora em apreciação viola o princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13.º da CRP e o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 104.º da CRP, na medida em que: - se baseia numa norma que trata de forma bem diferente contribuintes que se encontram em situações idênticas, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; - se baseia numa norma arbitrária e desprovida de fundamento material perceptível ou racional “;

- “Em função da finalidade pretendida da norma, mormente quando aponta para a configuração de um imposto complementar ao IMI com o fito de tributar “a acumulação de património imobiliário habitacional de muito elevado valor”, através de “um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a

progressividade global do sistema, afigura-se evidente a violação do princípio da proporcionalidade”;

– “sendo certo que, nos termos da Lei Fundamental existe uma vinculação entre proibição do excesso, proporcionalidade, Estado de Direito e Justiça”;

- “a norma legal em causa é manifestamente desequilibrada, desconforme e desadequada à prossecução do fim legal, a mesma é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade”;

- em conclusão, “estamos perante a violação de dois princípios basilares da Constituição Portuguesa, padecendo o artigo 135.º -B n.º 1 do CIMI de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva, bem como por violação do princípio da proporcionalidade”;

- “o artigo 135.º -B n.º 1 do CIMI deverá ser desaplicado pelo Tribunal, atenta a sua inconstitucionalidade material com os sobreditos fundamentos, na medida em que incide sobre imóveis com afectação habitacional e terrenos para construção detidos por empresas que prosseguem uma actividade imobiliária – a determinar a anulação da decisão e da liquidação impugnadas”;

- E “ainda que assim não se entendesse, mormente caso não se divisasse uma inconstitucionalidade material com a sobredita abrangência – o que não se concede e apenas se admite como hipótese de raciocínio – sempre se afigura clara e incontornável, pelo menos, a inconstitucionalidade material do referido preceito, sob os mesmos pressupostos e com os mesmos fundamentos, na medida em se aplicasse a terrenos para construção – tudo a determinar a anulação parcial da liquidação impugnada”;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

– o AIMI tem natureza de tributação real e não pessoal;

– 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 activo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada, pelo que não afastou da incidência todos os prédios afectos às actividades económicas;

– a restrição foi efectuada atendendo à classificação dos prédios e não à sua ligação com determinada actividade económica;

– a Requerente pretende uma interpretação ab-rogante da norma, introduzindo-lhe um sentido que não foi consagrado pelo legislador na letra da lei, ainda que meramente de forma imperfeitamente expressa, ampliando, assim, o âmbito da exclusão de tributação de forma a abranger a totalidade dos prédios detidos pela Requerente;

– quanto à *ratio legis*, 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 colectiva), mas optou-se no n.º 2 do artigo 135.º-B por uma delimitação negativa da incidência, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afectação, podem ser economicamente reconhecidos como factores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais factores de produção, produzem novas utilidades – bens económicos que satisfazem necessidades;

– nesta delimitação da incidência real fica patente que o critério adoptado pretende ser universalmente objectivo, induzindo maior uniformidade e igualdade no tratamento dos prédios alvo da tributação, em detrimento de outros critérios que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios;

– no âmbito da sua liberdade conformadora, o legislador afastou da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais;

– o critério escolhido pelo legislador – a classificação dos prédios urbanos como industriais, comerciais ou para serviços e outros – foi adoptado em detrimento de outros que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios;

– a intenção de pretender assegurar a ausência de impacto na actividade económica, não levou, no entanto, à exclusão da incidência do imposto das sociedades comerciais e de outras entidades equiparadas que, por terem por objecto a prossecução de actividades económicas seriam afectadas em maior ou menor grau pelo ónus do imposto;

– a delimitação negativa de incidência foi consagrada na incidência objectiva e não na incidência subjectiva;

– os bens em causa e especialmente os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da actividade da Requerente, integram o próprio núcleo da

actividade económica, são o objecto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, também à transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda;

– os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, é que desempenham uma função instrumental às actividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos;

– a interpretação da Requerente é claramente ab-rogante da lei, transvertida de impulso legiferante e, a ser acolhida, viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, constituindo-se o mesmo como referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito (cf. artigos 202.º e 203.º da CRP);

– não ocorre a inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e proporcionalidade;

– a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode deixar de aplicar a lei com fundamento em inconstitucionalidade, pois está sujeita ao princípio da legalidade;

2.2 Apreciação das questões suscitadas pela Requerente

Como referido em parte na decisão arbitral relativa ao processo número 686/2017, de 7/5/2018, no âmbito da qual signatário participou como árbitro do tribunal arbitral colectivo, bem como noutra parte na decisão arbitral relativa ao processo número 420/2018, de 15/1/2019, cuja posição se acolhe:

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

No Relatório desse Orçamento refere-se:

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

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

(...)

A tributação progressiva do património imobiliário

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

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

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

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjectiva deste imposto, estabelecendo-se que «são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português», sendo «equiparados a pessoas coletivas

quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis».

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

Artigo 135.º-B

Incidência objectiva

1 - O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

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

Na redacção que constava da proposta de Orçamento este n.º 2 tinha a seguinte redacção:

2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados na espécie “industriais”, bem como os prédios urbanos licenciados para a atividade turística, estes últimos desde que devidamente declarado e comprovado o seu destino.

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

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

3 - *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

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

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

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

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

São conceitos distintos a afectação de um imóvel, que pressupõe uma utilização, e o fim a que está destinado, o «*destino normal*», subjacente às classificações dos imóveis, a que se refere o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

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

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

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

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

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

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

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

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

A sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social, sempre em dúvida, é uma preocupação permanente que tem justificado plúrimas iniciativas, bem evidenciadas nas Grandes Opções do Plano para 2017 (Lei n.º 41/2016, de 28 de Dezembro,) e para 2018 (Lei n.º 113/2017, de 29 de Dezembro) (3) 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 colectivas detentoras de prédios destinados a actividades comerciais, industriais e serviços, por a detenção de prédios desses tipos por pessoas colectivas estar normalmente associada ao exercício dessas actividades, com o correspondente pagamento de contribuições para Segurança Social, como entidades empregadoras [artigo 92.º, alínea b), da Lei n.º 4/2007, e artigos 3.º, alínea a), e 14.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de Novembro].

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

O artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei. Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objectiva e racional. (4)

4 Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional: – n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 183;

– n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 192;

– n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 396, página 123;

– n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 397, página 90;

– n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 81;

– n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 416, página 295;

– n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;

– n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;

– n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;

– n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

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

património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

A capacidade contributiva das pessoas colectivas empresariais, relevante a aferição da aplicação do princípio da igualdade tributária, não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da actividade a que se destinam os imóveis. Na verdade, *«o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria. Nesta óptica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais - não se trata de sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam»* (...) *Os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe trabalhadora, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre o rendimentos pessoais»*. (5)

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

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 actividade para a Segurança Social por via das contribuições), pois reconduz-se, em última análise, a favorecimento destas actividades, que se harmoniza (e, por isso, terá fundamento constitucionalmente aceitável) com a obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza e constitui uma das suas incumbências

prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP]. Sendo esta uma incumbência constitucionalmente considerada prioritária, a primeira elencada nesta norma, decerto que não será incompatível com a CRP dar-lhe protecção preferencial quando confrontada com os deveres constitucionais do Estado em matéria de habitação indicados no artigo 65.º da CRP, que, obviamente, também são protegidos através do bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza.

Assim, se é certo que o regime do AIMI cria situações de discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património, no pressuposto de que há necessidade de dinheiro e tem de se encontrar novas formas de o arrecadar (como se refere no Relatório do Orçamento para 2017), haverá alguma justificação para que seja imposta a tributação a umas empresas e não a outras com mesma ou maior capacidade contributiva inerente ao património, sobretudo à luz da jurisprudência 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 recaia 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 também 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 pela Requerentes, com base nos artigos 13.º, 18.º e 104.º, n.º 3, da CRP, seja relativamente aos imóveis destinados a habitação, seja relativamente ao terreno para construção.

Em face do exposto, e sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que a liquidação de AIMI não viola a Constituição, nem é ilegal, devendo ser mantida.

A Requerente, apesar de ter pago o imposto, não formula pedido de restituição das quantias arrecadadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como de pagamento de juros indemnizatórios, limitando-se a pedir que *“seja anulada a liquidação de AIMI aqui impugnada, total ou parcialmente, com as legais consequências”*.

Não sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, não se pode concluir pela existência de pagamentos indevidos.

V. Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de intempestividade suscitada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 4.286,08.

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 612,00 a cargo da Requerente.

VIII. Notificação ao Ministério Público

A Autoridade Tributária e Aduaneira requer a notificação desta decisão arbitral ao Ministério Público.

Uma vez que o Ministério Público não tem representação especial perante os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD (artigo 4.º, n.º 1 do Estatuto do Ministério Público), comunique-se esta decisão à Procuradoria-Geral da República, para os fins que tiver por convenientes.



Lisboa, 28 de fevereiro de 2019

O Árbitro,

Pedro Miguel Bastos Rosado