

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 687/2017-T

Tema: AIMI – Terrenos para construção – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão arbitral de 04 de julho de 2018.

DECISÃO ARBITRAL

A presente decisão arbitral é proferida em resultado do acórdão do Tribunal Constitucional proferido em 29-05-2019 nos autos de recurso n.º 919/18, já transitado em julgado, que determina a reforma da decisão arbitral de 04-07-2018.

I – RELATÓRIO

1. A..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º, Lisboa, B..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., ..., Lisboa e C..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., ..., Lisboa, apresentaram, em 27-12-2017, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou ATA).

2. As Requerentes pretendem, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis – AIMI – com os n.ºs 2017..., 2017... e 2017..., com referência ao ano de 2017, com o conseqüente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-12-2017.

3.1. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

3.2. Em 14-02-2018 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 06-03-2018.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral as Requerentes alegam, em síntese, o seguinte:

As Requerentes são sociedades imobiliárias cujo objecto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis, detendo para esse efeito um vasto património imobiliário.

A criação do AIMI visou exigir um maior esforço fiscal dos contribuintes que, alegadamente, revelem índices de riqueza mais elevados, configurando-se, assim, como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana. Assumindo um carácter progressivo, o AIMI incide sobre a riqueza materializada no direito de propriedade, de usufruto ou de superfície sobre “*determinados*” prédios urbanos, sitos em território português.

Resulta, por exclusão, da redacção do art. 135º-B do CIMI que apenas se subsumem às regras de tributação deste Adicional os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

As liquidações de AIMI em análise padecem de vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, devem as mesmas ser anuladas com todos os efeitos legais.

O legislador visou garantir que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui (e não pode constituir) um factor demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis. Nestes termos, resulta evidente que a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva, consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou, essencialmente, na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas actividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social.

Não podem as Requerentes aceitar – ou compreender – que a AT, através dos actos de liquidação ora controvertidos, tenha considerado, no apuramento dos valores patrimoniais tributários sujeitos a AIMI, “*terrenos para construção*” cuja potencial utilização coincide com fins “*comercias, industriais ou serviços*”.

Atendendo que o objecto social das Requerentes está circunscrito à realização de operações relacionadas com a exploração onerosa de bens imóveis – *v.g.* actividades de compra, venda, construção, arrendamento, etc. - a detenção de imóveis assume uma função instrumental na prossecução da actividade económica destas sociedades, *i.e.* tais imóveis são necessários ou imprescindíveis à realização do objecto social das mesmas.

De facto, a detenção deste tipo de bens configura o substrato de toda a actividade das sociedades imobiliárias. Pelo que, em face desta relação de dependência – titularidade do direito de propriedade sobre estes bens *versus* a manutenção da actividade económica –, não se poderá jamais presumir que o portfólio de imóveis detidos por estas entidades seja demonstrador de riqueza ou um indiciador da capacidade contributiva das mesmas a considerar para efeito de tributação em AIMI.

Ao instituir o AIMI o legislador pretendeu criar um efectivo imposto sobre a fortuna imobiliária. Nestes termos, resulta evidente que, a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força da sua actividade económica,

detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social. Com efeito, os imóveis consubstanciam verdadeiros elementos do processo produtivo da actividade das Requerentes, seja enquanto bens de arrendamento, seja enquanto verdadeiros inventários destinados a transformação futura, destinando-se exclusivamente à prossecução da respectiva actividade e nunca podendo ser comparados com elementos demonstradores da sua riqueza. Pelo que a detenção daqueles imóveis representa, na verdade, o substrato de toda a actividade das Requerentes – é inerente, necessária, indispensável à prossecução da mesma.

Assim sendo, resulta evidente que o AIMI – conforme previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI – não poderá jamais incidir sobre os imóveis detidos pelas Requerentes no âmbito das respectivas actividades, conquanto não se encontram verificados os princípios subjacentes à tributação aqui em análise. Tributar estes imóveis significaria tributar directamente uma “*actividade económica*” – algo que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.

Acresce que a AT contabilizou, para efeitos de determinação do valor tributável deste imposto, o valor patrimonial de um “terreno para construção” destinado à edificação de prédios destinados àqueles fins – o que não pode ser aceite.

Ao instituir o AIMI, o legislador pretendeu tributar apenas os imóveis – imóveis já edificados e terrenos – com fins habitacionais. Tal intenção resulta da redacção da lei e, de resto, esteve na génese da criação deste adicional. Entender que os “*terrenos para construção*” destinados, nos termos das respectivas cadernetas prediais, a fins de “*comércio, indústria, serviços*” ou “*outros*”, se encontram sujeitos a AIMI – como tem vindo a ser entendido pela AT – é manifestamente contrário ao espírito da lei e, de resto, ilegal. Com efeito, a sujeição destes “*terrenos para construção*” ao AIMI provoca uma maior carga fiscal sobre este tipo de prédios urbanos e, conseqüentemente, não deixará de ter impacto nas actividades económicas que potencialmente serão desenvolvidas nestes imóveis.

De resto, a metodologia de tributação adoptada pela AT, no sentido de incluir no valor tributável para efeitos de AIMI os sujeitos passivos detentores de “*terrenos para construção*” com as finalidades identificadas pelo n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, configura um tratamento discriminatório que atenta, sem mais, contra o princípio da igualdade,

constitucionalmente consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e nos artigos 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

A título subsidiário, e sem prejuízo do quanto foi expandido *supra*, importa salientar que, o regime de tributação em AIMI é contrário ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e, em paralelo, contrário ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma.

Na aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por aquelas entidades – tal como sucede com as sociedades Requerentes –, não se encontra verificado o pressuposto essencial de tributação, *i.e.* o pressuposto de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza. A aplicação do AIMI a imóveis detidos por estas entidades, penaliza de forma injustificadamente agravada este sector de actividade, em detrimento dos restantes. As entidades deste sector assumiriam, deste modo, uma oneração adicional em relação à generalidade das sociedades, com base num “*hipotético índice de capacidade contributiva*” que não tem correspondência com a realidade.

Não obstante estruturalmente distintos, a verdade é que se torna inevitável constatar as semelhanças por demais evidentes entre a revogada verba 28 da TGIS e o regime legal do AIMI, pelo que os temas de constitucionalidade suscitados no âmbito da verba 28.1 da TGIS não terão sido eliminados com a sua revogação, sendo os mesmos agora discutíveis em matéria de AIMI. À semelhança do que sucedia com a verba 28 da TGIS, o legislador confundiu manifestações de riqueza com factores de produção daquela riqueza, ao promover uma tributação cega em AIMI, não apenas na esfera dos sujeitos passivos que apresentem robustez económica para suportar a carga fiscal deste adicional – porque efectivamente detentores de uma capacidade económica superior –, mas também na esfera de entidades cuja detenção dos imóveis constitui um meio à prossecução e sustentação das suas actividades económicas – tal como sucede no caso das Requerentes.

De facto, a imposição desta tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida por estas entidades – no limite, onerando-as mesmo que as mesmas tenham resultados negativos.

Concluem, por isso, as Requerente pela ilegalidade das liquidações objecto do pedido arbitral.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, invocando em síntese, o seguinte:

Como decorre do artigo 135º-b do CIMI, verifica-se que o AIMI incide sobre os prédios classificados como habitacionais e como terrenos para construção — independentemente da sua afetação potencial (atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6.º do Código do IMI) — na medida em que os mesmos não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência.

No que concerne ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas colectivas e estruturas equiparadas (n.º 2 do art.º 135.º-A 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.

Deste modo, não têm razão as Requerentes quando qualificam o AIMI “*como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana*”, pois, por uma questão de rigor conceptual importa dizer que não se está perante um imposto pessoal, na linha da construção da doutrina.

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. Ou seja, não garantiu em todos os casos que “*os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMP*”, ao contrário do que é dito pelas Requerentes.

A letra da lei não permite que as Requerentes imputem à AT erro na sua interpretação é que, contrariamente ao que pretendem, da redacção conferida ao citado preceito legal constata-se que o legislador optou por formular a restrição atendendo à classificação dos prédios, não existindo na letra da lei nada que indique que tal exclusão possa ampliar-se, nomeadamente estender-se aos demais prédios aí não incluídos quando sejam o substrato de determinada actividade económica do sujeito passivo de imposto.

As Requerentes pretendem 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 por si detidos.

Na 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. Com efeito, a diferente valoração e tributação de um imóvel com afectação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa, a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais.

É, pois, inequívoco que se está perante uma norma de incidência objectiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito e o imposto em sindicância não visa uma tributação genérica do património. Em causa está apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva. Isto é, o legislador definiu um específico pressuposto económico (constitucionalmente válido como se explicita *infra*) para alcançar o desiderato de tributação de realidades particularmente reveladoras de riqueza e a legitimar, por conseguinte, uma contribuição complementar para a consolidação orçamental.

Ainda que os prédios tributados possam ser considerados o substrato da actividade das Requerentes, tal não permite, contudo, concluir que se esteja perante bens desprovidos de valor, porquanto são bens com valor de mercado e valor económico intrínseco que advém de diferentes factores, como a localização, aptidão construtiva (no caso dos terrenos para construção) e, até, da sua tendencial escassez. Diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, é que desempenham uma função instrumental às 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.

Também não têm razão as Requerentes quanto ao facto de a AT ter liquidado indevidamente AIMI sobre todos os terrenos para construção, mesmo que a afectação potencial seja de comércio, indústria ou serviço.

Na data da tributação em AIMI dos terrenos para construção, só cabe atender à própria realidade do terreno, tal como o mesmo é legalmente caracterizado, e tendo em conta o VPT constante da matriz, não uma edificação futura, com a consequente espécie de prédio urbano que venha a surgir subsequentemente, incluindo as fracções autónomas ou andares susceptíveis de utilização independente que eventualmente venham a existir, as quais, verdadeiramente, *são meras abstracções virtuais de situações não constituídas nem jurídica, nem factualmente*.

Também a *ratio legis* da exclusão de tributação prevista no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI não tem o alcance pretendido pelas Requerentes, porquanto o critério, objectivo - como se viu - escolhido pelo legislador, foi a classificação dos prédios urbanos como industriais, comerciais ou para serviços e outros – escolhido exactamente em detrimento de outros que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios, como o defendido pela Requerente no ppa.

Sendo a Lei o padrão normativo que rege a sua actuação, não cabe à Administração, como é óbvio, emitir juízos de constitucionalidade sobre normas, por não estar habilitada para tanto, contrariamente ao que sucede com os Tribunais. Logo, a Administração está sujeita à lei e ao direito e os seus órgãos e agentes devem ser os primeiros a cumpri-la; não podendo, por isso, ser-lhe exigida pronúncia sobre as opções do legislador, pois que estas, após vertidas em lei, são a disciplina normativa dentro do qual a mesma exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público. Ou seja, vinculada ao princípio da legalidade, a AT não pode, por força disso, desaplicar normas em função da interpretação que faça quanto à sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo, todavia, a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, i.e., as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante.

Da teleologia do imposto percebe-se que este visa, num primeiro momento, 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), independentemente do mesmo estar afecto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos - crê-se ser este o propósito do n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI.

É inequívoco que se está perante uma norma de incidência objectiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito. Em causa está apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva. Isto é, o legislador definiu um específico pressuposto económico constitucionalmente válido para alcançar o desiderato de tributação de realidades particularmente reveladoras de riqueza e a legitimar, por conseguinte, uma contribuição complementar para a consolidação orçamental. Assim sendo, estando em causa a consagração de uma tributação parcelar do património total dos contribuintes, julga-se não ser normativamente adequado proceder a uma comparação entre o valor global do património de outros contribuintes.

Contrariamente ao que pretendem as Requerentes, entende-se que não é possível configurar a inconstitucionalidade de uma norma fiscal com base simplesmente em que a mesma possui influência significativa nas decisões económicas dos contribuintes dado que, por natureza, esse é um efeito típico das regras fiscais. Sendo que inexistente qualquer influência significativa sobre a titularidade de prédios por parte de sociedades imobiliárias, dado que o AIMI não possui alcance geral, mas tem o seu âmbito de aplicação restringido aos prédios urbanos sites em Portugal independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário.

Não será, pois, a circunstância de outros contribuintes detentores de património imobiliário identicamente valioso ficarem isentos do tributo que justificará uma específica censura constitucional à norma em sindicância.

A alegação de que no caso das Requerentes, os imóveis são verdadeiros elementos do seu processo produtivo, ou seja, meios para o exercício da sua actividade e não manifestações de capacidade contributiva, não passa de uma falácia, porquanto os imóveis, incluindo terrenos para construção, aqui em causa são bens em sentido económico, porque a sua utilidade e

escassez permite atribuir-lhes um preço de mercado, cuja valorização contribui para a rendibilidade dos capitais investidos.

Além do mais, o AIMI um gasto dedutível, influenciando negativamente o lucro tributável do exercício, ou dedutível à colecta do IRC, quando sejam incluídos na matéria colectável rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de actividade de arrendamento ou hospedagem, como decorre dos n.ºs 1 e 2 do art.º 135.º-J CIMI.

Também não têm razão as Requerentes quanto ao facto de o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção, mesmo que a afectação potencial seja de comércio, indústria ou serviço, alegando tal implicar uma violação do princípio da igualdade.

Não é nem pertinente, nem conforme com o princípio da igualdade fazer relevar, para efeitos de um juízo de conformidade constitucional do AIMI, a eventual componente da futura edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único VPT constante da matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis sobre que incide a tributação anual em AIMI é o VPT do próprio terreno para construção existente e não o daquelas fracções ainda inexistentes, cujo VPT apenas surgirá quando se deparar, após a construção, com um prédio urbano afecto a serviços, indústria ou comércio e não já com um terreno para construção.

Não cabe aqui qualquer hipótese de julgamento de inconstitucionalidade do AIMI com base na violação do princípio da igualdade partindo-se de premissas que se baseiam numa comparação entre situações incomparáveis, i.e., de um lado o que é factual, do outro meros juízos de prognose, abstracções virtuais e especulações sobre situações não constituídas e que poderão nunca vir a ser

Conclui a Requerida pela legalidade dos actos de liquidação de contestados pelo requerente que deverão, assim, ser mantidos, sustentando que, em qualquer circunstância não poderão ser exigidos juros indemnizatórios.

6. Por despacho de 28-05-2018, foi dispensada a reunião do artigo 18º do RJAT, bem como, com a anuência das partes, a apresentação de alegações.

II – SANEAMENTO

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), sendo admitida a coligação de autores requerida, por estar em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (art. 3º, n.º 1 do RJAT).

8.3. O processo não enferma de nulidades.

8.4. A cumulação de pedidos é legal, face ao mesmo art. 3º, n.º 1.

8.5. Não foram suscitadas excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III – REFORMA DA DECISÃO

III.1. Matéria de facto

Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, os seguintes factos:

- a) As Requerentes são sociedades imobiliárias cujo objecto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis;
- b) Sendo, no âmbito da sua actividade, proprietárias de diversos imóveis;
- c) Foram notificadas pela AT das liquidações de AIMI, referentes ao ano de 2017, com os n.º 2017..., 2017... e 2017...;
- d) Tais liquidações respeitam a prédios urbanos destinados a habitação e a dois terrenos para construção, um destinado a habitação e o outro, inscrito na matriz urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Cascais, destinado a “comércio”, tendo sido avaliado como tal;
- e) Os impostos liquidados foram pagos em 18 e 27 de Setembro de 2017.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo junto aos autos.

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

III.2. Matéria de Direito

De acordo com a primitiva decisão arbitral foi julgado procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarada a ilegalidade dos actos de liquidação de adicional de imposto municipal sobre imóveis com os n.ºs 2017..., 2017... e 2017..., referentes ao ano de 2017 e, consequentemente, condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir o montante de imposto pago.

Tal decisão teve, designadamente, por fundamento, o entendimento constante do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, de 24-05-2017 que, para efeitos de Imposto do Selo, considerava que a verba 28.1 da TGIS materializava uma violação da igualdade tributária quando aplicada de forma indiscriminada a contribuintes com e sem a força contributiva necessária, designadamente aos proprietários de terrenos para construção, entendimento que, então, consideramos extensivo ao AIMI.

Sucedem que o acórdão do mesmo Tribunal Constitucional de 29-05-2019, que determina a reforma da decisão arbitral, proferido na sequência de interposição de recurso foi decidido:

- Não julgar inconstitucional a norma extraível do artigo 135º-B, n.º 1 e 2 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aditado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2016, de 28.2, no segmento em que sujeita a tributação em adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI) a propriedade de prédios destinados à habitação e de terrenos para construção de prédios destinados à habitação, pertencentes a empresas que têm por objecto a comercialização de imóveis.

Assim sendo, em cumprimento do disposto no artigo 2º da Lei n.º 28/82, de 15-11, é reformada a decisão antes proferida uma vez que, tendo o Tribunal Constitucional decidido com força obrigatória no presente processo, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, que aplicaram o disposto no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI a terreno para construção detido por sociedade imobiliária, não padecem dos vícios que as Requerentes reclamam.

Acrescente-se que, face à redacção do artigo 135º-B do CIMI, é excluída da incidência 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 Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), pelo que apenas são abrangidos os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos naquele artigo 6.º.

No caso submetido a apreciação, estão em causa terrenos para construção pelo que é indiscutível que se incluem na incidência objectiva do imposto, uma vez que, pelo menos à letra da lei, não estamos no âmbito da sua exclusão.

A literalidade dos artigos 135º-A, n.º 1 e 135º-B, n.º 1 e 2 do CIMI é clara e não parece prestar-se a dúvidas interpretativas.

O Tribunal Constitucional tem ultimamente entendido, à semelhança do que sucede com a decisão a que ora se dá cumprimento, inexistir qualquer juízo de inconstitucionalidade a propósito da sua aplicação aos terrenos para construção, ainda que afectos a actividades imobiliárias.

Em cumprimento do decidido pelo Tribunal Constitucional, conclui-se não ocorrer qualquer inconstitucionalidade, não merecendo os actos de liquidação contestados qualquer censura.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, absolvendo a Requerida de todos os pedidos.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 13.613,39 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 20 de Julho de 2019

O árbitro

António Alberto Franco

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 687/2017-T

Tema: AIMI – Terrenos para construção - Decisão arbitral reformada pela decisão de 20 de julho de 2019.

*Substituída pela Decisão Arbitral de 20 de julho de 2019.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., Lisboa, B..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na Avenida ..., n.º..., ..., Lisboa e C..., SA, com o número de identificação fiscal ... e com sede na Avenida ..., n.º..., ..., Lisboa, apresentou, em 27-12-2017, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou ATA).

2. O requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis – AIMI – com os n.ºs 2017..., 2017... e 2017..., com referência ao ano de 2017, com o conseqüente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-12-2017.

3.1. O requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

3.2. Em 14-02-2018 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 06-03-2018.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o requerente alega, em síntese, o seguinte:

As Requerentes são sociedades imobiliárias cujo objecto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis, detendo para esse efeito um vasto património imobiliário.

A criação do AIMI visou exigir um maior esforço fiscal dos contribuintes que, alegadamente, revelem índices de riqueza mais elevados, configurando-se, assim, como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana. Assumindo um carácter progressivo, o AIMI incide sobre a riqueza materializada no direito de propriedade, de usufruto ou de superfície sobre “*determinados*” prédios urbanos, sítos em território português.

Resulta, por exclusão, da redacção do art. 135º-B do CIMI que apenas se subsumem às regras de tributação deste Adicional os prédios urbanos afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

As liquidações de AIMI em análise padecem de vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de facto e de direito e, como tal, devem as mesmas ser anuladas com todos os efeitos legais.

O legislador visou garantir que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui (e não pode constituir) um factor demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis. Nestes termos, resulta evidente que a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva, consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou, essencialmente, na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas actividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social.

Não podem as Requerentes aceitar – ou compreender – que a AT, através dos actos de liquidação ora controvertidos, tenha considerado, no apuramento dos valores patrimoniais tributários sujeitos a AIMI, “*terrenos para construção*” cuja potencial utilização coincide com fins “*comercias, industriais ou serviços*”.

Atendendo que o objecto social das Requerentes está circunscrito à realização de operações relacionadas com a exploração onerosa de bens imóveis – *v.g.* actividades de compra, venda, construção, arrendamento, etc. - a detenção de imóveis assume uma função instrumental na prossecução da actividade económica destas sociedades, *i.e.* tais imóveis são necessários ou imprescindíveis à realização do objecto social das mesmas.

De facto, a detenção deste tipo de bens configura o substrato de toda a actividade das sociedades imobiliárias. Pelo que, em face desta relação de dependência – titularidade do direito de propriedade sobre estes bens *versus* a manutenção da actividade económica –, não se poderá jamais presumir que o portfólio de imóveis detidos por estas entidades seja demonstrador de riqueza ou um indiciador da capacidade contributiva das mesmas a considerar para efeito de tributação em AIMI.

Ao instituir o AIMI o legislador pretendeu criar um efectivo imposto sobre a fortuna imobiliária. Nestes termos, resulta evidente que, a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão consagrada no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, assentou na intenção de não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força da sua actividade económica, detêm imóveis para a prossecução do respectivo objecto social. Com efeito, os imóveis consubstanciam verdadeiros elementos do processo produtivo da actividade das Requerentes, seja enquanto bens de arrendamento, seja enquanto verdadeiros inventários destinados a

transformação futura, destinando-se exclusivamente à prossecução da respectiva actividade e nunca podendo ser comparados com elementos demonstradores da sua riqueza. Pelo que a detenção daqueles imóveis representa, na verdade, o substrato de toda a actividade das Requerentes – é inerente, necessária, indispensável à prossecução da mesma.

Assim sendo, resulta evidente que o AIMI – conforme previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI – não poderá jamais incidir sobre os imóveis detidos pelas Requerentes no âmbito das respectivas actividades, conquanto não se encontram verificados os princípios subjacentes à tributação aqui em análise. Tributar estes imóveis significaria tributar directamente uma “*actividade económica*” – algo que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI.

Acresce que a AT contabilizou, para efeitos de determinação do valor tributável deste imposto, o valor patrimonial de um “terreno para construção” destinado à edificação de prédios destinados àqueles fins – o que não pode ser aceite.

Ao instituir o AIMI, o legislador pretendeu tributar apenas os imóveis – imóveis já edificados e terrenos – com fins habitacionais. Tal intenção resulta da redacção da lei e, de resto, esteve na génese da criação deste adicional. Entender que os “*terrenos para construção*” destinados, nos termos das respectivas cadernetas prediais, a fins de “*comércio, indústria, serviços*” ou “*outros*”, se encontram sujeitos a AIMI – como tem vindo a ser entendido pela AT – é manifestamente contrário ao espírito da lei e, de resto, ilegal. Com efeito, a sujeição destes “terrenos para construção” ao AIMI provoca uma maior carga fiscal sobre este tipo de prédios urbanos e, conseqüentemente, não deixará de ter impacto nas actividades económicas que potencialmente serão desenvolvidas nestes imóveis.

De resto, a metodologia de tributação adoptada pela AT, no sentido de incluir no valor tributável para efeitos de AIMI os sujeitos passivos detentores de “*terrenos para construção*” com as finalidades identificadas pelo n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI, configura um tratamento discriminatório que atenta, sem mais, contra o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e nos artigos 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

A título subsidiário, e sem prejuízo do quanto foi expendido *supra*, importa salientar que, o regime de tributação em AIMI é contrário ao princípio basilar da igualdade, consagrado

no artigo 13.º da CRP e, em paralelo, contrário ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma.

Na aplicação do AIMI ao património imobiliário detido por aquelas entidades – tal como sucede com as sociedades Requerentes –, não se encontra verificado o pressuposto essencial de tributação, *i.e.* o pressuposto de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza. A aplicação do AIMI a imóveis detidos por estas entidades, penaliza de forma injustificadamente agravada este sector de actividade, em detrimento dos restantes. As entidades deste sector assumiriam, deste modo, uma oneração adicional em relação à generalidade das sociedades, com base num “*hipotético índice de capacidade contributiva*” que não tem correspondência com a realidade.

Não obstante estruturalmente distintos, a verdade é que se torna inevitável constatar as semelhanças por demais evidentes entre a revogada verba 28 da TGIS e o regime legal do AIMI, pelo que os temas de constitucionalidade suscitados no âmbito da verba 28.1 da TGIS não terão sido eliminados com a sua revogação, sendo os mesmos agora discutíveis em matéria de AIMI. À semelhança do que sucedia com a verba 28 da TGIS, o legislador confundiu manifestações de riqueza com factores de produção daquela riqueza, ao promover uma tributação cega em AIMI, não apenas na esfera dos sujeitos passivos que apresentem robustez económica para suportar a carga fiscal deste adicional – porque efectivamente detentores de uma capacidade económica superior –, mas também na esfera de entidades cuja detenção dos imóveis constitui um meio à prossecução e sustentação das suas actividades económicas – tal como sucede no caso das Requerentes.

De facto, a imposição desta tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida por estas entidades – no limite, onerando-as mesmo que as mesmas tenham resultados negativos.

Concluem, por isso, as Requerente pela ilegalidade das liquidações objecto do pedido arbitral.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, invocando em síntese, o seguinte:

Como decorre do ARTIGO 135º-b do CIMI, verifica-se que o AIMI incide sobre os prédios classificados como habitacionais e como terrenos para construção — independentemente da sua afetação potencial (atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o

artigo 6.º do Código do IMI) — na medida em que os mesmos não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência.

No que concerne ao AIMI incidente sobre os prédios urbanos de que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários pessoas colectivas e estruturas equiparadas (n.º 2 do art.º 135.º-A 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.

Deste modo, não têm razão as Requerentes quando qualificam o AIMI “*como um tributo de natureza pessoal que incide sobre a riqueza imobiliária urbana*”, pois, por uma questão de rigor conceptual importa dizer que não se está perante um imposto pessoal, na linha da construção da doutrina.

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. Ou seja, não garantiu em todos os casos que “*os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estariam sujeitos a tributação em AIMP*”, ao contrário do que é dito pelas Requerentes.

A letra da lei não permite que as Requerentes imputem à AT erro na sua interpretação é que, contrariamente ao que pretendem, da redacção conferida ao citado preceito legal constata-se que o legislador optou por formular a restrição atendendo à classificação dos prédios, não existindo na letra da lei nada que indique que tal exclusão possa ampliar-se, nomeadamente estender-se aos demais prédios aí não incluídos quando sejam o substrato de determinada actividade económica do sujeito passivo de imposto.

As Requerentes pretendem 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 por si detidos.

Na 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. Com efeito, a diferente valoração e tributação de um imóvel com afectação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa, a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais.

É, pois, inequívoco que se está perante uma norma de incidência objectiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito e o imposto em sindicância não visa uma tributação genérica do património. Em causa está apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva. Isto é, o legislador definiu um específico pressuposto económico (constitucionalmente válido como se explicita *infra*) para alcançar o desiderato de tributação de realidades particularmente reveladoras de riqueza e a legitimar, por conseguinte, uma contribuição complementar para a consolidação orçamental.

Ainda que os prédios tributados possam ser considerados o substrato da actividade das Requerentes, tal não permite, contudo, concluir que se esteja perante bens desprovidos de valor, porquanto são bens com valor de mercado e valor económico intrínseco que advém de diferentes factores, como a localização, aptidão construtiva (no caso dos terrenos para construção) e, até, da sua tendencial escassez. Diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, é que desempenham uma função instrumental às 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.

Também não têm razão as Requerentes quanto ao facto de a AT ter liquidado indevidamente AIMI sobre todos os terrenos para construção, mesmo que a afectação potencial seja de comércio, indústria ou serviço.

Na data da tributação em AIMI dos terrenos para construção, só cabe atender à própria realidade do terreno, tal como o mesmo é legalmente caracterizado, e tendo em conta o VPT constante da matriz, não uma edificação futura, com a consequente espécie de prédio urbano

que venha a surgir subsequentemente, incluindo as fracções autónomas ou andares susceptíveis de utilização independente que eventualmente venham a existir, as quais, verdadeiramente, *são meras abstracções virtuais de situações não constituídas nem jurídica, nem factualmente*.

Também a *ratio legis* da exclusão de tributação prevista no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI não tem o alcance pretendido pelas Requerentes, porquanto o critério, objectivo - como se viu - escolhido pelo legislador, foi a classificação dos prédios urbanos como industriais, comerciais ou para serviços e outros – escolhido exactamente em detrimento de outros que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios, como o defendido pela Requerente no ppa.

Sendo a Lei o padrão normativo que rege a sua actuação, não cabe à Administração, como é óbvio, emitir juízos de constitucionalidade sobre normas, por não estar habilitada para tanto, contrariamente ao que sucede com os Tribunais. Logo, a Administração está sujeita à lei e ao direito e os seus órgãos e agentes devem ser os primeiros a cumpri-la; não podendo, por isso, ser-lhe exigida pronúncia sobre as opções do legislador, pois que estas, após vertidas em lei, são a disciplina normativa dentro do qual a mesma exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público. Ou seja, vinculada ao princípio da legalidade, a AT não pode, por força disso, desaplicar normas em função da interpretação que faça quanto à sua inconstitucionalidade.

Por outro lado, o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo, todavia, a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, i.e., as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante.

Da teleologia do imposto percebe-se que este visa, num primeiro momento, 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), independentemente do mesmo estar afecto a qualquer processo produtivo ou gerador de rendimentos - crê-se ser este o propósito do n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI.

É inequívoco que se está perante uma norma de incidência objectiva de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos

pressupostos de facto e de direito. Em causa está apenas um imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva. Isto é, o legislador definiu um específico pressuposto económico constitucionalmente válido para alcançar o desiderato de tributação de realidades particularmente reveladoras de riqueza e a legitimar, por conseguinte, uma contribuição complementar para a consolidação orçamental. Assim sendo, estando em causa a consagração de uma tributação parcelar do património total dos contribuintes, julga-se não ser normativamente adequado proceder a uma comparação entre o valor global do património de outros contribuintes.

Contrariamente ao que pretendem as Requerentes, entende-se que não é possível configurar a inconstitucionalidade de uma norma fiscal com base simplesmente em que a mesma possui influência significativa nas decisões económicas dos contribuintes dado que, por natureza, esse é um efeito típico das regras fiscais. Sendo que inexiste qualquer influência significativa sobre a titularidade de prédios por parte de sociedades imobiliárias, dado que o AIMI não possui alcance geral, mas tem o seu âmbito de aplicação restringido aos prédios urbanos sites em Portugal independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário.

Não será, pois, a circunstância de outros contribuintes detentores de património imobiliário identicamente valioso ficarem isentos do tributo que justificará uma específica censura constitucional à norma em sindicância.

A alegação de que no caso das Requerentes, os imóveis são verdadeiros elementos do seu processo produtivo, ou seja, meios para o exercício da sua actividade e não manifestações de capacidade contributiva, não passa de uma falácia, porquanto os imóveis, incluindo terrenos para construção, aqui em causa são bens em sentido económico, porque a sua utilidade e escassez permite atribuir-lhes um preço de mercado, cuja valorização contribui para a rendibilidade dos capitais investidos.

Além do mais, o AIMI um gasto dedutível, influenciando negativamente o lucro tributável do exercício, ou dedutível à colecta do IRC, quando sejam incluídos na matéria colectável rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de actividade de arrendamento ou hospedagem, como decorre dos n.ºs 1 e 2 do art.º 135.º-J CIMI.

Também não têm razão as Requerentes quanto ao facto de o AIMI incidir sobre todos os terrenos para construção, mesmo que a afectação potencial seja de comércio, indústria ou serviço, alegando tal implicar uma violação do princípio da igualdade.

Não é nem pertinente, nem conforme com o princípio da igualdade fazer relevar, para efeitos de um juízo de conformidade constitucional do AIMI, a eventual componente da futura edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único VPT constante da matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis sobre que incide a tributação anual em AIMI é o VPT do próprio terreno para construção existente e não o daquelas fracções ainda inexistentes, cujo VPT apenas surgirá quando se deparar, após a construção, com um prédio urbano afecto a serviços, indústria ou comércio e não já com um terreno para construção.

Não cabe aqui qualquer hipótese de julgamento de inconstitucionalidade do AIMI com base na violação do princípio da igualdade partindo-se de premissas que se baseiam numa comparação entre situações incomparáveis, i.e., de um lado o que é factual, do outro meros juízos de prognose, abstracções virtuais e especulações sobre situações não constituídas e que poderão nunca vir a ser

Conclui a requerida pela legalidade dos actos de liquidação de contestados pelo requerente que deverão, assim, ser mantidos, sustentando que, em qualquer circunstância não poderão ser exigidos juros indemnizatórios.

6. Por despacho de 28-05-2018, foi dispensada a reunião do artigo 18º do RJAT, bem como, com a anuência das partes, a apresentação de alegações.

II – SANEAMENTO

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), sendo admitida a coligação de autores requerida, por estar em causa

a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (art. 3º, n.º 1 do RJAT).

8.3. O processo não enferma de nulidades.

8.4. A cumulação de pedidos é legal, face ao mesmo art. 3º, n.º 1.

8.4. Não foram suscitadas excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

III.1. Matéria de facto

Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, os seguintes factos:

- f) As Requerentes são sociedades imobiliárias cujo objecto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis;
- g) Sendo, no âmbito da sua actividade, proprietárias de diversos imóveis;
- h) Foram notificadas pela AT das liquidações de AIMI, referentes ao ano de 2017, com os n.ºs 2017..., 2017... e 2017...;
- i) Tais liquidações respeitam a prédios urbanos destinados a habitação e a dois terrenos para construção, um destinado a habitação e o outro, inscrito na matriz urbana sob o artigo..., da freguesia de ..., Cascais, destinado a “comércio”, tendo sido avaliado como tal;
- j) Os impostos liquidados foram pagos pelo Requerente em 18 e 27 de Setembro de 2017.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo junto aos autos.

9.3. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

III.2. Matéria de Direito

Conforme resulta do pedido arbitral, as Requerentes manifestam a sua inconformidade com os actos de liquidação impugnados, por entenderem, em suma, que o AIMI, instituído pelo art. 135º-B do Código do IMI, se traduz num imposto sobre a fortuna imobiliária, pelo que os prédios afectos a uma actividade económica, e que são detidos para a sua prossecução, não estarão àquele sujeitos: De qualquer forma, sustentam que nunca poderão ser sujeitos a AIMI os terrenos para construção que estejam destinados à construção de edifícios com fins comerciais, industriais ou de serviços. Subsidiariamente defendem que a tributação em AIMI dos terrenos para construção com aqueles fins – comércio, indústria, serviços ou outros – configura um tratamento discriminatório, desprovido de base legal, gerador de diferenciações desproporcionadas e inadequadas o que configura a sua inconstitucionalidade.

Vejamos então:

Tendo presente o disposto no art. 124º do CPPT, quando determina que o julgador deve conhecer dos vícios cuja procedência determine mais eficaz tutela dos interesses defendidos, assim iremos analisar os vícios e argumentos invocados pela Requerente.

TRIBUTAÇÃO EM AIMI DOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

A Lei Lei 42/2016, de 28 de Dezembro aditou ao CIMI, entre outros, o art. 135º-A que estabelece: *“são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou supercifiários de prédios urbanos situados no território português”*.

Por seu turno, o artigo seguinte – 135º-B – determina:

“1 que “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 6º deste Código”.

Com base nesta redacção defendem as Requerentes que não pode relevar para efeitos de AIMI o valor tributável dos terrenos para construção que não tenham como destino a edificação de prédios não habitacionais, sob pena de absoluta incoerência com a opção legislativa de excluir de sujeição a AIMI os prédios urbanos que, de igual modo, não tenham como destino a habitação.

Ora, efectivamente, entendemos que seria inconsistente com a necessária e pretendida unidade do sistema jurídico, interpretar tal artigo de maneira diferente, no sentido de que todo o terreno para construção estaria sujeito a AIMI, independentemente do fim a que o mesmo se destine. Seria, aliás, absolutamente contrário ao espírito do legislador que, para efeitos de aplicação daquele imposto, o intérprete se abstraísse do fim a que o terreno para construção está destinado, sendo, por isso, irrelevante que esteja em causa a habitação – único a que os prédios edificados estão sujeitos – ou não.

É sabido que, de acordo com o disposto no art. 9º do C. Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, o que tem plena aplicação nas nomas fiscais, como determina o n.º 1 do art. 11º da LGT.

Fazendo jus a tais ditames, é manifesto que deverá interpretar-se de “forma extensiva” a exclusão prevista no n.º 2 do art. 135º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados

como *comerciais*, de forma a compreender a intenção legislativa de aí compreender também, nessa exclusão, os terrenos cuja construção esteja destinada ao mesmo fim.

Ora, dos terrenos sujeitos a tributação em AIMI objecto do presente pedido arbitral há um – inscrito na matriz urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Cascais -que corresponde a terreno para construção destinado a “comércio”, tendo sido avaliado como tal.

Do exposto decorre, pois, ser ilegal a liquidação objecto do pedido relativa terreno para construção inscrito na matriz urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Cascais, de que, por isso, deve ser anulada.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DO AIMI

É assente que as Requerentes são sociedades imobiliárias cujo objecto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis.

Invocam as Requerentes que será violador do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, o art. 135º-A do CIMI ao fazer uma tributação indiscriminada de todos os terrenos para construção, entendendo que todos os terrenos para construção afectos a actividades económicas se encontram necessariamente excluídos dessa tributação.

O que é rejeitado pela Requerida, sustentando que o julgamento de inconstitucionalidade do AIMI com base na violação do princípio da igualdade parte de premissas que se baseiam numa comparação entre situações incomparáveis.

Temos por assente que a liberdade de que goza o legislador exige que o princípio da capacidade contributiva disponha de alguma flexibilidade e possa ceder, até certo limite, perante outros propósitos do Estado.

Daí que quando uma situação aparente ou tendencialmente igual é tratada de forma *aparentemente* diferente, só se pode falar em desigualdade fiscal se não houver razões atendíveis que tenham conduzido o legislador a fazer as opções que fez. Ou seja, o que está constitucionalmente vedado ao legislador é o puro arbítrio, o que não sucederá quando tenha em vista a prossecução de objectivos a que atribui maior valor – como é o paradigmático caso dos benefícios fiscais, em que o legislador prefere abrir mão da receita fiscal para atingir outros objectivos.

É, aliás, dentro desse espírito que o legislador, no que ao caso importa, apenas pretende tributar os prédios classificados como habitacionais, abstendo-se de fazer incidir AIMI sobre os demais. Quer dizer, tomou uma medida de distinção do que é desigual, fazendo uma opção cuja justificação parece clara: não aumentar a carga fiscal sobre os sectores produtivos, visando as tão propaladas necessidades de investimento e de crescimento económico.

Diremos, por outro lado, que os prédios destinados à habitação constituem bens de fruição, deles se podendo dizer que a sua acumulação ou elevado valor, revelarão um maior índice de fortuna e, como tal, de maior capacidade contributiva.

Pelo que, ainda que a capacidade contributiva revelada possa ser igual, não se vislumbra violação do princípio da igualdade, atenta a razoabilidade da distinção e os fins visados.

Defendem, contudo, as Requerentes a circunstância de os imóveis em causa fazerem parte integrante da sua atividade comercial por ser esse o seu objecto social, pelo que carece de fundamento e, pelo contrário, seria violador do princípio da igualdade, fazer incidir sobre tais imóveis o AIMI, por comparação com as demais entidades, não imobiliárias, proprietárias de imóveis.

Invoca, aliás, a similitude do regime legal com o da revogada verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo e das decisões judiciais e arbitrais sobre a matéria existentes.

Neste ponto afigura-se-nos assistir razão às Requerentes, conforme posição que, a propósito da referida verba 8 da TGIS, subscrevemos já no processo n.º 458/2016-T.

Aí se fez apelo ao acórdão do tribunal arbitral proferido em 17 de Março de 2016 no processo n.º 507/2015-T, quando considerou que:

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

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

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

Não vislumbramos razão para alterar o entendimento que subscrevemos agora em sede de AIMI.

Como se veio, aliás, a considerar no Ac. do Trib. Constitucional n.º 250/2017, de 24-05-2017:

- *“se por trás do tributo imposto ao proprietário de uma casa de habitação de valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros poderá estar um contribuinte com força económica suficiente para suportar a respectiva carga fiscal, por trás do tributo imposto ao proprietário*

de um terreno para construção estará normalmente um empreendedor, em regra sob a forma de uma sociedade comercial dedicada à promoção imobiliária, sobre cuja força económica nada sabemos;

- não podemos presumir que aquele contribuinte tem uma força económica proporcional ao valor do terreno, que é meramente instrumental em relação à sua atividade económica. Desconhecemos qual a margem de lucro que retirará do seu exercício, se é que está em condições jurídicas e económicas de a desenvolver, ou se não terá mesmo uma situação líquida negativa”.

Concluindo então estar em causa uma violação do princípio da igualdade tributária “...*porque não respeita a 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, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam “o princípio da equidade social na austeridade”.*

Decorre do exposto lograr ter êxito a pretensão da Requerente, declarando-se a ilegalidade das restantes liquidações e a sua anulação.

Fica, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas.

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além do reembolso do imposto, pretendem as Requerentes que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no artigo 43º da LGT, o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial - ou em arbitragem tributária – que houve erro

imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Sucedo que, no caso em apreço, não estão reunidos os requisitos para a atribuição de juros indemnizatórios, como bem defende a Requerida.

É verdade que a AT praticou um acto que o tribunal arbitral agora decide ser ilegal.

Mas, para que a Administração Tributária possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, é necessário, como se referiu, que “*se determine [...] que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” (nº 1 do artigo 43.º da LGT).

In casu, a AT não fez mais do que actuar segundo a determinação legal decorrente do CIMI. E não podia agir de outro modo, considerando a sua vinculação à lei e a impossibilidade de a desaplicar com base num juízo de supremacia do direito constitucional, que lhe não cabe fazer. Em suma, não incorreu em erro de que tenha resultado o pagamento de imposto indevido, e não pode, na falta desse erro, ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

Está, por isso, votado ao insucesso o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- c) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, declarar a ilegalidade dos actos de liquidação de adicional de imposto municipal sobre imóveis com os n.ºs 2017 ..., 2017 ... e 2017 ..., referentes ao ano de 2017 e, consequentemente, condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir o montante de imposto pago.
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- e) Condenar a Requerida e as Requerentes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, ou seja, de 873,00 € e de 45,00 €, respectivamente.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 13.613,39 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se, incluindo o Ministério Público, atento o disposto no artigo 280º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Lisboa, 04 de Julho de 2018

O Árbitro

(António Alberto Franco)