

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 129/2019-T

Tema: AIMI - Terrenos para construção. Inconstitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., S. A., pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., ..., na ..., (doravante designada por “Requerente”) apresentou em 25-02-2019, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

1.2. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade e anulação da liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) n.º 2017..., referente ao ano de 2017, bem como do despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de ... que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2018... .

1.3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).

1.4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em 27-02-2019.

1.5. Nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

1.6. As partes foram notificados, em 16-04-2019, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.7. De acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c*), do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 08-05-2019.

1.8. A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 08-05-2019, apresentou, em 07-06-2019, a sua Resposta e, na mesma data, juntou o Processo Administrativo.

1.9. O Tribunal Arbitral por despacho, de 15-06-2019, determinou: *(i)* dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, considerando que não foi invocada matéria de exceção nem existe prova a produzir; *(ii)* caso as partes pretendam proferir alegações escritas, estas deverão ser produzidas no prazo de 10 dias, com carácter sucessivo, a partir da notificação do presente despacho; *(iii)* indicar o dia 1 de setembro de 2019 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral. A data limite para a prolação da decisão arbitral foi posteriormente adiada, através do despacho do Tribunal Arbitral, de 02-09-2019, para o dia 30 de setembro de 2019.

1.10. A Requerente e a Requerida não apresentaram alegações.

1.11. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte:

1.11.1. A Requerente como resulta da sua denominação é uma sociedade comercial anónima que se dedica à atividade imobiliária sendo proprietária de prédios urbanos mormente

de terrenos para construção de habitação, de indústria e de serviços. Os referidos imóveis estão contabilizados na esfera da Impugnante como “inventário” e são detidos pela Requerente com o fito de proceder à edificação e/ou venda dos mesmos. Neste sentido, o património predial referido encontra-se destinado única e exclusivamente à exploração da Requerente no âmbito da sua atividade económica.

1.11.2. Como é sabido, 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 redação dada pela Lei n.º 55-A/2012 e pela Lei n.º 83-C/2013. O AIMI pretendeu tributar o património imobiliário de elevado valor na medida em que tal propriedade revelasse, por si só, a manifestação de uma significativa capacidade contributiva. Neste contexto, e atendendo ao espírito que presidiu à Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017, de onde brotou o AIMI, é de concluir que se visou tributar a titularidade de património imobiliário por revelar uma superior capacidade contributiva de quem o detém – concretizando o princípio da repartição justa e da capacidade contributiva.

1.11.3. Os imóveis detidos pela Requerente, e que estão a ser alvo de tributação em sede de AIMI, são, face ao seu objeto social, essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica. Assim, a Requerente detém os imóveis em causa no âmbito da sua atividade e por causa dela. Efetivamente, a propriedade sobre os imóveis 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 do seu escopo, 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.

1.11.4. Ora, a tributação em AIMI deve necessariamente operar uma distinção entre, por um lado, a titularidade de património imobiliário que, só por si, constitua uma manifestação de uma acrescida abastança económica, e, por outro lado, a titularidade de direitos reais sobre imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica e que, como tal, possam ser

reconhecidos como fatores de produção. Neste último caso, a dimensão e valor patrimonial de tais imóveis não constitui a manifestação de uma riqueza que deva ser tributada mas, outrossim, materializa apenas um conjunto de elementos necessários e essenciais ao desenvolvimento de uma atividade económica.

1.11.5. No sector imobiliário, é habitual a opção pela manutenção, durante vários anos, tanto de imóveis habitacionais para venda ou exploração, como terrenos para construção destinados a edificação, o que sucede por diversos motivos, nomeadamente atendendo ao período de construção, às condições de mercado, à obtenção de financiamento, à obtenção de licença de construção, entre outras circunstâncias – muitas delas completamente estranhas à vontade das empresas, como seja a definição ou alteração do Plano Diretor Municipal.

1.11.6. Entende a Requerente que tributar pelo AIMI a propriedade destes imóveis pode até produzir um efeito agravado de descapitalização, deteriorando, porventura decisivamente, as condições económicas (e de desenvolvimento da respetiva atividade) dos ditos sujeitos passivos do imposto, e, sem que exista qualquer nexo de causalidade perceptível e materialmente justificado entre a capacidade contributiva manifestada pela propriedade desses imóveis, e o pagamento de um imposto que, de forma vaga e genérica, diz reforçar a “progressividade global do sistema”.

1.11.7. Pese embora o cariz marcadamente imobiliário da Requerente, e malgrado os imóveis em causa integrem o seu ativo fixo tangível para prossecução do seu objeto social, a lei tributa, como pretensa manifestação de capacidade contributiva, a mera detenção de fatores de produção. Note-se que o ativo fixo tangível (ou imobilizado corpóreo) “*integra os elementos tangíveis, móveis ou imóveis, que a entidade utiliza na sua actividade económica, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano*”. Também do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo D.L. n.º 410/89, de 21.11, resultava que os elementos do ativo imobilizado são os recursos que uma empresa utiliza para realizar as operações constantes do seu objeto social.

1.11.8. Está assim criada, sem qualquer fundamento de base, uma gritante desigualdade no plano material entre as empresas que prossigam uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis, em relação a outras empresas cuja atividade não decorra da detenção de imóveis. Mais do que isso, estão 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 atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços. Daí resulta uma discriminação negativa no plano fiscal, sem qualquer justificação de base.

1.11.9. Com o imposto em causa, trata-se de forma desigual, sem qualquer fundamento material de suporte, as empresas proprietárias de imóveis destinados ao exercício de uma atividade 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.

1.11.10. Aliás, com o ato tributário em causa, o sector imobiliário é o único sector de atividade efetivamente tributado pela propriedade de bens de produção como pretensa manifestação de capacidade contributiva acrescida. E, para mais, o valor considerado para aplicação do imposto não é um custo efetivo de produção, apurado e registado na contabilidade, mas sim o VPT determinado para efeitos fiscais. Ora, os imóveis detidos por empresas que prosseguem atividades imobiliárias não são “património imobiliário de luxo”.

1.11.11. Nessa medida, 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 Requerente ter no seu inventário imóveis para construção, exploração ou venda, em nada exterioriza uma relevante capacidade contributiva digna de ser (diferente e autonomamente) tributada.

1.11.12. Deste modo, 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: (i) Se baseia numa norma que trata de forma bem diferente

contribuintes que se encontrem em situações idênticas, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; (ii) Se baseia numa solução legal arbitrária e desprovida de qualquer fundamento material perceptível ou racional.

1.11.13. De facto, constata-se a existência de uma diferenciação negativa, acrítica, arbitrária e aleatória, entre, por um lado, imóveis (habitaçãois) detidos por empresas que os utilizam na prossecução da sua atividade, e, por outro lado, imóveis de igual valor detidos por empresas que os afetam à indústria, comércio e serviços,

1.11.14. Verificamos, em conclusão, que estamos perante a violação de dois princípios basilares da CRP, 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

1.12. A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

1.12.1. O legislador afastou da incidência do AIMI os prédios urbanos classificados como “*industriais, comerciais ou de serviços*” e “*outros*” mas, optou expressamente por manter outros prédios que também integram o ativo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada. Ou seja, não garantiu, nem pretendeu garantir, em todos os casos que não fosse atingido o património imobiliário afeto ao exercício de qualquer atividade económica.

1.12.2. Acresce referir, em segundo lugar, que o carácter progressivo do AIMI apenas tem manifestação no âmbito dos sujeitos passivos/pessoas singulares e não quando os sujeitos passivos sejam pessoas coletivas ou estruturas jurídicas equiparadas, por conseguinte, ao salientar-se que se trata de um imposto sobre a “*riqueza imobiliária*” é necessário reconduzir esta expressão à sua real dimensão económica, tanto mais que o conceito de “*riqueza*” ou “*fortuna*” se revela adequado quando se reporta a pessoas singulares e não a pessoas coletivas.

1.12.3. Sobre a Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) impõe-se chamar à colação o acórdão n.º 378/2018 do Tribunal Constitucional. Com efeito, foi decidido naquele acórdão do plenário daquele tribunal superior o seguinte: (i) Não julgar inconstitucional a norma constante na Verba 28.1 da TGIS (redação do OE 2014), na parte que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00; (ii) Conceder provimento ao recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira; (iii) Revogar o Acórdão 250/2017. Paralelamente, foram proferidas diversas decisões sumárias por aquele Tribunal. Face às decisões do Tribunal Constitucional toda a argumentação da Requerente ao querer assacar, escorada na jurisprudência do Tribunal Constitucional, uma qualquer desconformidade do AIMI com a lei fundamental, não tem qualquer arrimo.

1.12.4. Nada na letra da lei autoriza a concluir que a intenção do legislador do AIMI tenha sido a de excluir de tributação os prédios urbanos que se encontrem afetos ao exercício de uma atividade económica. O único critério relevante para delimitar o âmbito da incidência objetiva é, tão-só, a tipologia de classificação dos prédios urbanos, prevista no artigo 6.º/1 do CIMI, para a qual remete expressamente o artigo 135.º-B/2. O AIMI incidente sobre as pessoas coletivas e estruturas equiparadas reveste a natureza de um imposto real sobre o património imobiliário, constituído por prédios urbanos que preenchem os tipos visados pelo artigo 135.º-B/2, independentemente das classes do ativo em que se encontram inscritos – inventários, ativo fixo tangível ou ativo não corrente detido para venda. Portanto, a Requerente encontra-se sujeita ao AIMI pelos prédios urbanos de que seja proprietária, usufrutuária ou superficiária e que preencham as condições enunciadas naquele preceito do CIMI.

1.12.5. A Requerida não procedeu a qualquer interpretação inconstitucional da norma, pois não é ela quem decide incluir, na tributação em AIMI, os prédios urbanos afetos a atividades económicas, mas isso é o que resulta do artigo 135.º-B/2 do CIMI. Ora, tendo a liquidação impugnada sido efetuada em conformidade com o disposto na lei, não se antevê onde possa residir a violação de lei que é imputada à Requerida.

1.12.6. O que, verdadeiramente, sucede é que a Requerente pretende uma interpretação ab-rogante da norma, introduzindo-lhe um sentido que não foi consagrado pelo legislador na letra da lei, ampliando, assim, o âmbito da exclusão de tributação, de forma a abranger a totalidade dos prédios detidos pela mesma.

1.12.7. Em suma, nada existe na letra da lei que indicie que a exclusão de tributação prevista possa estender-se aos demais prédios aí não incluídos, quando estejam afetos a determinada atividade económica do sujeito passivo de imposto, pelo que carece de sentido o propugnado pela Requerente.

1.12.8. Assim, contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, não pode a *ratio legis* da exclusão de tributação prevista no artigo 135.º-B/2 do CIMI ter o alcance por si pretendido – isto é, abranger igualmente os prédios urbanos classificados como habitacionais e terrenos para construção, aí não mencionados, quando constituíssem bens objeto da atividade económica dos sujeitos passivos.

1.12.9. Pelo contrário, integram a atividade económica, são o objeto 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. Enfim, são bens autónomos que têm sempre valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário (*i.e.*, podem ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações).

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

1.12.11. Ou seja, a circunstância de um dado bem valer como “*fator de produção de riqueza*” não é suficiente para contrariar a constatação de que, o correspondente titular, detém

um imóvel apenas acessível a detentor de peculiar capacidade contributiva e, assim, apto para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamental.

1.12.12. Sempre se diga, com o devido respeito, que sendo a interpretação da Requerente claramente ab-rogante da lei, travestida de impulso legiferante, 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 (artigos 202.º e 203.º da CRP) e, bem assim, do princípio da legalidade formulado no artigo 103.º/2 e no artigo 165.º/1-i), todos da CRP, o que aqui se deduz para todos os efeitos legais.

1.12.13. Reitera-se, pois, que 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, abstrações virtuais e especulações sobre situações não constituídas e que poderão nunca vir a ser constituídas). Factual é, só e apenas, aquilo que o legislador na sua liberdade de conformação (em conformidade com a CRP) instituiu ao criar a norma, ou seja, a existência de uma ligação estreita entre as regras de incidência objetiva e subjetiva aplicáveis à situação jurídica prevista especificamente para o AIMI e as regras contidas no CIMI.

1.12.14. O legislador, dentro da sua margem de liberdade de conformação das realidades fáctico-jurídicas que constituem a base da incidência do AIMI, denota a preocupação de abranger apenas os prédios urbanos classificados como edifícios para fins habitacionais detidos para venda, no mesmo estado em que são adquiridos ou após uma transformação, afetos ao arrendamento ou objeto de outra forma de exploração e, ainda, os terrenos para construção detidos para venda ou para neles serem erigidas construções, sendo que estas realidades podem integrar, com maior ou menor peso, o património de pessoas singulares ou de pessoas coletivas e de outras estruturas equiparadas. Por conseguinte, o tratamento discriminatório a que é dado relevo encontra justificação nas diferenças existentes entre as realidades imobiliárias em

confronto, logo não constitui uma lesão ao princípio da igualdade na dupla vertente de uniformidade e generalidade.

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

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

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial anónima que se dedica à atividade imobiliária;
- B) A Requerente, em 01-01-2017, constava do registo matricial como proprietária dos seguintes imóveis:

Identificação Prédio	Quota Parte	Valor Patrimonial
...-...	1/1	417.410,00
...-...	1/1	420.600,00
...-...	1/1	410.220,00
...-...	1/1	410.220,00

...-...	1/1	264.330,00
...-...	1/1	343.680,00
...-...	1/1	1.163.870,00
...-...	1/1	265.660,00
...-...	1/1	341.350,00
...-...	1/1	520.350,00
...-...	1/1	22.299,97
...-...	1/1	22.266,72
...-...	1/1	22.399,73
...-...	1/1	22.554,90
...-...	1/1	22.920,64
...-...	1/1	31.366,26
...	1/1	32.496,77
...-...	1/1	33.017,70
...-...	1/1	24.062,24
...-...	1/1	23.397,23
...-...	1/1	22.920,64
...-...	1/1	23.053,64
...-...	1/1	23.330,74
...-...	1/1	23.297,48
...-...	1/1	23.275,31
...-...	1/1	23.142,32
...-...	1/1	15.798,03
...-...	1/1	2.873,23
...-...	1/1	87.760,00
...-...	1/1	22.280,00
...-...	1/1	22.280,00
...-...	1/1	25.650,00
...-...	1/1	25.650,00

...-...	1/1	25.650,00
...-...	1/1	25.650,00
...-...	1/1	25.610,00
...-...	1/1	25.610,00
...-...	1/1	25.610,00
...-...	1/1	26.200,00
...-...	1/1	26.200,00
...-...	1/1	26.200,00
...-...	1/1	22.280,00
...-...	1/1	22.280,00
...-...	1/1	22.280,00
...-...	1/1	22.810,00
...-...	1/1	25.810,00

(Vd., Documento n.º 2 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e fls., 46 do Processo Administrativo).

- C)** Os imóveis identificados na alínea anterior são prédios urbanos que constituem terrenos para construção de habitação, de indústria e de serviços e estão contabilizados na esfera da Requerente como “*inventário*” (Vd., Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);
- D)** O património predial identificado nas alíneas anteriores encontra-se destinado única e exclusivamente à exploração da Requerente no âmbito da sua atividade económica (Vd., n.º 5 do pedido de pronúncia arbitral).
- E)** A Requerente foi notificada pelo Serviço de Finanças da ... da liquidação de AIMI, referente ao ano de 2017, sob o n.º 2017-..., efetuada em 30-06-2017, no montante de € 21.923,89 (vd., Documento n.º 2 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).

- F)** A Requerente, em 29-09-2017, procedeu ao pagamento voluntário do imposto que lhe foi liquidado no valor de € 21.923,89 (vd., Documento n.º 4 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- G)** A Requerente apresentou, em 30-01-2018, reclamação graciosa contra a liquidação, identificada na alínea **E)**, que recebeu o n.º ...2018... (vd., fls., 4 a 39 do Processo Administrativo).
- H)** Através do ofício n.º..., de 23-10-2018, da Direção de Finanças de ..., a Requerente foi notificada para exercer querendo o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT (vd., fls., 48 do Processo Administrativo).
- I)** A reclamação graciosa, identificada na alínea **G)**, foi indeferida por despacho, de 19-11-2018, do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de ..., ao abrigo de subdelegação de competências, e notificada à Requerente através do ofício n.º..., de 23-11-2018, da Direção de Finanças de ... (vd., fls., 56 do Processo Administrativo).

2.2. Factos dados como não provados

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

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, atendendo ao disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e no artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e), do RJAT, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada.

Assim, de acordo com o disposto no artigo 596.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida tendo em conta as questões de Direito suscitadas.

Quanto à matéria de facto dada como provada a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação da prova documental junta aos autos, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. MATÉRIA DE DIREITO

3.1. A questão a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se a tributação dos terrenos para construção, que figurem nas existências de sociedades de escopo imobiliário, através do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) deve ser considerado materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), na sua vertente da capacidade contributiva, estabelecida no artigo 104.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, bem como do princípio da proporcionalidade.

Cumprе apreciar.

3.2. A Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2017, introduziu o AIMI, que entrou em vigor na data da referida lei, ou seja, a 1 de Janeiro de 2017. A regulamentação do AIMI foi aditada ao Código do IMI através do capítulo XV, tendo por epígrafe “Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis”, compreendendo os artigos 135.º-A a 135.º-K¹.

¹ Posteriormente, a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, aditou os artigos 135.º-L e 135.º-M.

Os n.ºs 1 e 3 do artigo 135.º-A do Código do IMI estabelecem que são sujeitos passivos do AIMI “*as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português*” a 1 de Janeiro do ano a que o referido Adicional diz respeito.

O n.º 2 do mesmo artigo dispõe que: “*são 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, bem como a herança indivisa representada pela cabeça de casal*”.

O AIMI incide, de acordo com o n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI, “*sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular*” – sendo que, a esta soma, deverá ser deduzida a quantia de € 600.000 sempre que o sujeito passivo seja uma pessoa singular ou uma herança indivisa.

Foram excluídos da incidência objetiva 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 deste Código*”, conforme disposto no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI.

A taxa aplicável é de 0,4% para pessoas coletivas e de 0,7% para pessoas singulares e heranças indivisas, sempre que o valor tributável não seja superior a € 1.000.000,00, nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-F do Código do IMI, sendo que, nos casos em que o valor tributável seja superior a € 1.000.000,00 é aplicável uma taxa de 1%, quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular. Nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-G e do artigo 135.º-H, do Código do IMI, o AIMI é liquidado anualmente, no mês de Junho, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios sujeitos a imposto e em relação aos sujeitos passivos que constem nas matrizes em 1 de Janeiro de cada ano, devendo o mesmo ser pago até ao final do mês de Setembro.

De acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 1.º do Código do IMI, a finalidade para a criação desta nova tributação é o financiamento da Segurança Social, assegurado através da consignação de receitas do AIMI ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

3.3. A Requerente alega que os terrenos para construção, identificados nos autos, são essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da sua atividade económica devendo considerar-se excluídos de tributação (vd., n.ºs 45. a 51. do pedido de pronuncia arbitral).

O legislador na delimitação negativa da incidência do AIMI remete para a tipologia de prédios, de acordo com a caracterização que o Código do IMI lhe atribui. A este respeito, concordamos com a Decisão Arbitral, de 04-05-2018, proferida no processo n.º 675/2017-T, ao afirmar: “*Se tivesse sido mantida, na redação final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis diretamente afetos ao funcionamento das pessoas coletivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afetação que constava da proposta e que expressava claramente essa opção legislativa. 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 ao funcionamento das pessoas colectivas não relevem para a incidência do AIMI.* “. E acrescenta “*(...) em face do afastamento da redacção proposta em que se dava relevância à afectação dos imóveis, não há razão para concluir que o legislador não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir, por força do disposto no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil.*”

Efetivamente, entendemos que a posição segundo a qual o legislador pretendeu excluir os terrenos para construção do âmbito de incidência do AIMI para não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que possuem este tipo de prédios, por efeito do seu objeto social, não tem sustentação na letra da lei.

O critério relevante para o legislador, no âmbito da sua margem de conformação, foi a classificação dos prédios face ao artigo 6.º do Código do IMI e não a afetação dos mesmos à atividade económica dos contribuintes.

Tendo o legislador definido uma cláusula de exclusão por referência expressa a certas espécies de prédios urbanos, que estão definidos na lei, não é possível efetuar uma interpretação extensiva para abranger outras tipologias que o legislador não contemplou.

A Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 676/2017-T, refere, de forma pertinente, a este respeito o seguinte: “*A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciados para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um destes fins. Abarca, para além disso, a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 desse artigo 6.º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam*

terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações. O âmbito de incidência objetiva, por efeito da remissão para aquele artigo 6.º, ficou assim definido não só por referência a uma certa espécie de prédios urbanos, mas também por referência ao procedimento administrativo através do qual foi efetuada a classificação ou, na falta de licença, à normal destinação desses prédios para os fins comerciais, industriais e serviços ou outros.”

Eventuais razões de política fiscal poderiam justificar conferir aos terrenos para construção destinados a edificações para fins comerciais, industriais ou para serviços o mesmo estatuto que veio a ser atribuído aos prédios classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*”, mas não foi essa a opção legislativa.

Consequentemente, o facto de a Requerente ser proprietária dos terrenos para construção, identificados nos autos, enquanto substrato da sua atividade económica não afasta a incidência do AIMI.

3.4. A Requerente invoca o paralelismo entre a Verba n.º 28 da Tabela Geral de Imposto do Selo e a configuração do AIMI (vd., n.º 80 do pedido de pronuncia arbitral).

A este respeito importa sublinhar que a Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo não tem o mesmo conteúdo normativo que a norma referente ao AIMI agora em apreciação. Como se afirma na Decisão Arbitral, de 26-06-2018, proferido no processo n.º 664/2017-T, a inclusão no âmbito de incidência da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo “*(...) de um terreno para construção a par de um prédio habitacional já edificado não reflecte a diferente capacidade contributiva dos respectivos proprietários, sendo essa a razão determinante do juízo de inconstitucionalidade. No caso vertente, ao contrário, para efeito da exclusão do Adicional ao IMI, pretende-se estabelecer a equiparação entre terrenos para construção e prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços na perspectiva inversa de que os terrenos para construção potencialmente utilizáveis para esse fins não se distinguem dos prédios já edificados que se encontrem classificados como comerciais, industriais ou para serviços.*”

Além disso, o AIMI não onera a tributação de imóveis de luxo, como pretendia a Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, mas pretende criar uma forma de financiamento do sistema de segurança social (vd., n.º 3.2. *supra*).

Acresce, a este respeito, que o Plenário do Tribunal Constitucional, através do acórdão n.º 378/2018, de 04-07-2018, julgou não inconstitucional a Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação e cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, “as decisões do *Tribunal Constitucional são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as dos restantes tribunais e de quaisquer outras autoridades*”.

Assim, em função do decidido pelo Tribunal Constitucional tem de se concluir que as liquidações da Autoridade Tributária e Aduaneira que aplicaram a Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo aos terrenos para construção, nas condições referidas, não enfermam dos vícios de inconstitucionalidade que lhes tinham sido imputados.

3.5. As questões de inconstitucionalidade suscitadas nos presentes autos (vd., n.º 109. e ss. do pedido de pronuncia arbitral) já foram analisadas por diversas decisões arbitrais em sentido contrário ao defendido pela Requerente, nomeadamente pela decisão arbitral proferida no processo n.º 690/2017-T, que o árbitro do presente processo subscreveu na qualidade de vogal do Tribunal Arbitral Coletivo.

Como foi afirmado na Decisão Arbitral, de 04-05-2018, proferida no processo n.º 675/2017-T: “a titularidade de um património imobiliário de valor elevado evidencia, como em relação a qualquer proprietário de imóvel destinado a habitação, uma especial capacidade económica para poder contribuir adicionalmente para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, a que está consignada a receita do AIMI, e que «corresponde ao objetivo do programa do governo de alargar a base de financiamento da Segurança Social» (Relatório do Orçamento para 2017, página 57). Por isso, a imposição à generalidade dos detentores de imóveis habitacionais ou terrenos para construção de prédios habitacionais não se afigura

materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.”

Efetivamente, é possível descortinar um fundamento material suficiente que permite ao legislador estabelecer, na norma do artigo 135.º-B, n.º 2, do Código do IMI, para efeito da tributação do património, a diferenciação de tratamento entre os terrenos de construção relativamente aos prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, que se encontram excluídos da tributação por força do disposto daquela norma. Só que importa salientar que estamos perante factos tributários diversos que configuram situações diferentes. Numa situação, a lei sujeita a tributação terrenos urbanizáveis que constituem um ativo económico devido à sua aptidão para a construção. O terreno para construção tem um valor patrimonial próprio que constitui um indicador de capacidade contributiva independentemente da sua eventual e futura utilização no âmbito da construção.

Na outra situação, a lei exclui do imposto o património edificado com uma função instrumental relativamente à atividade produtiva. O património já construído que se encontre classificado como imóvel comercial, industrial ou para serviços tem já uma função instrumental relativamente a uma certa atividade produtiva que o legislador pretendeu salvaguardar, no âmbito da sua margem de livre conformação.

Afiguram-se, assim, improcedentes os vícios de inconstitucionalidade alegados pela Requerente.

3.6. Relativamente à alegada violação do princípio da proporcionalidade (vd., n.ºs 124 e ss. do pedido de pronuncia arbitral), cumpre sublinhar que o AIMI revela-se adequado e necessário ao objetivo de aumentar as receitas da Segurança Social e não ultrapassa uma medida razoável, designadamente quanto às pessoas coletivas, porque as taxas não são elevadas e o imposto pago é dedutível à matéria tributável de IRC, nos termos do artigo 135.º-J do Código do IMI. Além disso, são deduzidos valores significativos ao valor tributável, de acordo com o artigo 135.º-C do Código do IMI.

A este respeito a Decisão Arbitral, de 1-06-2019, proferida no processo n.º109/2019-T afirma:

“ (...) não ficou demonstrado que os montantes arrecadados com a cobrança do AIMI ultrapassem o que é necessário para a finalidade de reforçar a sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social.

Desta perspetiva, 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 coletivas, 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.”

Em suma, julga-se ser de improceder, neste ponto, o alegado pela Requerente.

4. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida do pedido, com as devidas consequências legais.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 21.923,89 (vinte e um mil novecentos e vinte e três euros e oitenta e nove cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *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 RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar

pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 30 de setembro de 2019.

O Árbitro

Olívio Mota Amador