

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 694/2017-T**

**Tema: AIMI – Reforma da Decisão Arbitral (anexa à decisão)**

\*Substitui a Decisão Arbitral de 30 de junho de 2018.

A presente decisão arbitral é proferida em resultado do acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional proferido em 04-07-2019, nos autos de recurso n.º 914/18, já transitado em julgado, que determina a reforma da decisão arbitral de 30-06-2018.

Decisão Arbitral <sup>1</sup>

## **I – RELATÓRIO**

**A...– SOCIEDADE GESTORA DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA**, pessoa coletiva n.º ... (adiante designada por Requerente), com sede na ..., n.º..., em Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação do **B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, titular no NIF ... (doravante designado por Fundo), veio, ao abrigo do art. 2.º n.º 1, al. a) e dos arts. 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) com o n.º 2017..., relativo ao ano de 2017, no montante de € 4.966,11, pretendendo a declaração de ilegalidade da referida liquidação e consequente anulação bem como o reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios; pretende ainda, a título subsidiário, que seja parcialmente anulado o acto tributário que constitui o seu objecto, relativo à referida liquidação de AIMI, no que se refere ao valor tributável do artigo matricial urbano ... da União das freguesias de ..., ..., ...

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

e ..., do concelho de ....., e condenada a reembolsar o Fundo de imposto pago no montante de € 4.044,99 acrescido de juros indemnizatórios; e, ainda a título subsidiário, pretende que sejam desaplicados os arts 135º-A e ss do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) por inconstitucionalidade e, conseqüentemente, declarada a ilegalidade do acto tributário em crise que deverá ser anulado com todas as conseqüências legais.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do art. 6.º e da al. b) do nº 1 do art. 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo art. 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, Cristina Aragão Seia, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legal.

Em 14.02.2018, as Partes foram devidamente notificadas, não tendo manifestado, nos termos e prazo legais, vontade de recusar a designação do árbitro (art. 11º, nº 1, als a) e b) do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), conjugado com os arts 6º e 7º do Código Deontológico).

Em conformidade com o preceituado na al. c), do nº 1, do art. 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06.03.2018.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se unicamente por impugnação.

Por se entender que inexistente controvérsia em relação aos factos essenciais e relevantes para a decisão e que têm suporte documental bastante, foi dispensada a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, tendo Requerente e Requerida prescindido de apresentar alegações.

Foi fixado o dia 30.06.2018 para a prolação da decisão final.

## **II – SANEADOR**

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos arts 4º e 10º do RJAT e do art. 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

Este Tribunal arbitral é materialmente competente.

Não foram invocadas exceções.

### **III. MÉRITO**

#### **1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **1.1. Factos provados**

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- a) O B... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO é administrado, gerido e representado pela sociedade A... – SOCIEDADE GESTORA DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA, ora Requerente (doc. nº 3 junto com o pedido arbitral).
- b) O Fundo foi notificado do acto tributário de liquidação de AIMI com o nº 2017..., de 30.06.2017, relativo ao ano de 2017, no montante de € 4.966,11 (doc. nº 1 junto com o pedido arbitral).
- c) Para efeito de liquidação adicional de AIMI, foi considerado como matéria colectável o somatório do valor patrimonial tributário de três prédios de que o Fundo é titular classificados como “terreno para construção” – arts. ...º, ...º e ...º, todos da União das freguesias de ..., ..., ... e ..., concelho de ..., que perfazia o montante de € 1.241.528,10 (doc. 1 junto com o pedido arbitral e cadernetas prediais juntas com a Resposta).
- d) O art. ...º corresponde a terreno para construção com a menção de Serviços no tipo de coeficiente de Localização, enquanto os arts ...º e ...º têm a menção de Habitação no tipo de coeficiente de Localização (cadernetas prediais juntas com a Resposta).
- e) O valor tributável do art. ...º, para efeitos de AIMI, é de € 1.011.248,10 (docs. nº 1 e 4 juntos com o pedido arbitral).

- f) O Fundo procedeu, em 28.09.2017, ao pagamento, integral e atempado, da referida liquidação (doc. nº 2 junto com o pedido arbitral).
- g) O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 29.12.2017.

## **1.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **1.3. Motivação quanto à matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Partes, bem como nas posições das Partes, sendo de referir não emergir das posições assumidas por Requerente e Requerida efectiva discordância relativa à matéria de facto, confinando-se o dissídio à matéria de direito.

## **2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **2.1. Questões principais**

As questões de fundo a apreciar, neste processo, são as seguintes:

- a) Da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário;
- b) Da ilegalidade da tributação em sede de AIMI de terrenos para construção a afectar a fins comerciais, industriais ou serviços;
- c) Da inconstitucionalidade do regime de tributação em AIMI por violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP, e dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no art. 104º, nº 3 da CRP.

Cumprе decidir:

### **2.1.1. Da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário**

A Requerente defende que a detenção de bens imóveis configura o substrato de toda a actividade dos fundos de investimento imobiliário, logo, a incidência do AIMI sobre esses imóveis contraria a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva prevista no art. 135.º-B, nº 2 do CIMI, argumento que a Requerida rebate por entender não ter suporte legal.

Porque as questões dos presentes autos são em tudo semelhantes às que se discutiram no proc. 668/2017-T do CAAD, seguiremos de perto o que ali se decidiu em acórdão recentemente proferido, em 24.04.2018.

Quanto a esta questão concreta, da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário, passamos a transcrever:

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

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjectiva deste imposto, estabelecendo-se que “são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português”, sendo “equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis”.

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

*Artigo 135.º-B*

*Incidência objectiva*

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

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

A Requerente defende que este regime exclui 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.

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

*1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*

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

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

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

*4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções*

*licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.*

Desta delimitação negativa de incidência, a Requerente extrai a conclusão de que se pretendeu criar um imposto sobre a fortuna imobiliária, em que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estarão sujeitos a tributação em AIMI.

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

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

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

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

«Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento».<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> BAPTISTA MACHADO, Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

No caso em apreço, 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.

Por isso, é de concluir que o facto de o Fundo destinar os imóveis referidos nos autos às suas actividades económicas não afasta a incidência do AIMI», posição que se subscreve.

### **2.1.2. Da ilegalidade da tributação em sede de AIMI de terrenos para construção a afectar a fins comerciais, industriais ou serviços**

No entender da Requerente, o art. 135º-B do CIMI deve ser interpretado no sentido de excluir para efeitos do AIMI o valor tributável dos terrenos para construção que não se destinam a habitação, defendendo que a aplicabilidade do AIMI “sempre demonstraria uma manifesta inconsistência do regime legal em causa” e “configuraria um tratamento discriminatório que atenta, sem mais, contra o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado nos arts 13º e 104º, nº 3 da Constituição da Republica Portuguesa (CRP) e nos arts 5º e 55º da Lei Geral Tributária (LGT)”.

A Requerente defende, assim, que não deve relevar para determinação do valor tributável do AIMI o valor do terreno para construção com o artigo matricial ...º que, como consta da caderneta predial, foi determinado com base no “tipo de coeficiente de localização: Serviços”, não se questionando se se destina à construção de prédio para serviços.

O Tribunal Constitucional já teve oportunidade de se pronunciar sobre aquela dimensão normativa, com formulação substancialmente idêntica, no Acórdão nº 299/2019, proferido pelo Plenário e disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Neste acórdão foi apreciada a «norma extraída do artigo 135º-B, nº 2, do CIMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI, os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros», em face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados nos artigos 13º e 104º, nº 3 da CRP, concluindo-se por um juízo de não inconstitucionalidade.

Com especial relevância, pode ler-se na fundamentação aduzida, o seguinte:



«(...) O sentido normativo impugnado inscreve-se no regime do Adicional ao IMI, imposto introduzido pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2017. Nos termos do artigo 219.º do diploma orçamental, foi aditado ao Código do IMI o capítulo XV, integrado pelos artigos 135.º-A a 135.º-K.

Releva especialmente para o presente recurso o preceituado nos artigos 6.º e 135.º-B do Código do IMI, uma vez que o segundo remete expressamente para a tipologia normativa de prédios urbanos, estatuída no primeiro.

Efetivamente, o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI contém norma de não sujeição tributária (ou de desagramento fiscal *stricto sensu*), na modalidade de exclusão tributária, espécie acolhida no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, alterado por último pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), e definida como medida estrutural de caráter normativo que estabelece delimitações negativas expressas da incidência.

Em virtude dessa norma, excluem-se do âmbito de incidência objetiva do AIMI – a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos de que o sujeito passivo seja titular – os prédios urbanos classificados pela lei fiscal como «*comerciais, industriais ou para serviços*» e «*outros*», o que introduz, como é próprio da tipologia normativa, uma desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos do tributo: enquanto os titulares de prédios urbanos habitacionais e de terrenos para construção (referidos nas alíneas *a*) e *c*) do artigo 6.º do CIMI) são obrigados ao AIMI, os titulares dos prédios com fins comerciais, industriais, para serviços ou outros, cujo destino normal não seja a habitação ou construção (referidos nas alíneas *b*) e *d*) do artigo 6.º do CIMI), não estão obrigados a tal adicionamento.

Pode dizer-se que, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, tais normas vivem «*numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva*», o que as vincula a uma especial legitimação: «*a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância*» (SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Ed., 3.ª Ed., 2007, pp. 457-458).

Sem embargo, a relação de igualdade pressuposta na norma de incidência não tem o mesmo conteúdo que a relação de igualdade exigida pela norma de não incidência. Aquela norma, porque descreve o facto gerador da obrigação tributária, não pode deixar de atender à força económica que o contribuinte tem para suportar o imposto; já a norma de não incidência, porque define um elemento negativo do tipo legal do facto tributário, deve atender ao critério escolhido pelo legislador na delimitação desse elemento negativo. Ou seja, as normas diferenciam-se tanto pelos seus efeitos quanto pelas suas finalidades: enquanto a norma de incidência representa uma interferência na esfera patrimonial do contribuinte, referindo-se à retirada da prestação pecuniária do contribuinte para o Estado, a norma de exclusão tributária projeta efeitos económicos mais abrangentes, de que a mitigação do impacto negativo na esfera patrimonial do contribuinte é instrumento; enquanto a norma de incidência tem por objetivo a arrecadação de receita, a norma de não incidência funcionaliza o tributo a outras finalidades.

Estas diferenças projetam-se no parâmetro constitucional em face do qual deve ser aferida a justificação normativa. A norma de incidência, porque consubstancia uma onerosidade para o património dos contribuintes, encontra-se vinculada a repartir o encargo tributário em função da capacidade que cada um tem para pagar o tributo – princípio da capacidade tributária; já a norma de exclusão tributária, porque cria situações de favorecimento fiscal, para além da necessidade de assegurar o respeito pelo princípio da proporcionalidade, em função dos fins que se propõe atingir, deve assegurar que o critério do desagravamento fiscal se aplique a realidades que se mostrem iguais à luz desse critério – princípio da igualdade. Assim, na primeira tipologia, a relação de igualdade estabelece-se através de um juízo de comparação dos contribuintes à luz do critério da capacidade contributiva; na norma de não incidência, a relação de igualdade estabelece-se através do confronto das pessoas ou situações à luz do critério distintivo ou *tertium comparationis* de que o legislador se serviu por razões extrafiscais. Nesta última, considerando os efeitos de desoneração ou mitigação que a exclusão tributária provoca no património dos contribuintes, não se coloca propriamente um problema de tributação sem correspondência na capacidade contributiva do sujeito passivo; desse modo, por não

eleger os factos sobre os quais incide o tributo, o problema não reside na observância do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto da tributação.

(...)

A introdução da referida diferenciação na estrutura interna do AIMI assenta eminentemente em razões de *política económica*: proteger a atividade económica das empresas titulares de prédios urbanos.

De facto, foi através de razões de índole extrafiscal que o legislador justificou na Proposta de Lei n.º 37/XIII a norma de exclusão tributária, referindo que com ela se pretende «evitar o impacto deste imposto na atividade económica». A prossecução desse objetivo – a proteção da economia – na modulação de um tributo sobre o património é constitucionalmente legítima, por votada à realização de incumbência prioritária do Estado: a promoção das estruturas económicas (artigos 9.º, alínea *d*), e 81.º, alínea *a*) da Constituição), o que pressupõe o bom funcionamento das atividades económicas.

Para prosseguir aquele objetivo de política económica, é patente que a exclusão tributária não se apresenta inadequada, desnecessária ou excessiva, já que o desagravamento tributário constitui um dos instrumentos de política fiscal com aptidão e capacidade para prosseguir o objetivo de proteção e estímulo das atividades económicas visadas. Com efeito, a proteção do comércio, assim como das indústrias, dos serviços ou outras atividades económicas, é um interesse extrafiscal que se pode revelar de maior grandeza do que os ganhos obtidos por via da arrecadação da receita do AIMI.

Não significa isso, porém, que o legislador se tenha proposto afastar a tributação em AIMI de *todas* as atividades económicas, ou que o tenha feito em função da natureza dos sujeitos passivos, visando afastar o impacto do tributo nas entidades cujos ativos integrem prédios urbanos, mormente nos sujeitos de natureza empresarial.

(...)

(...)o racional da delimitação da incidência do imposto em pauta não decorre da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, mas sim, tal como no IMI, da afetação social do prédio urbano.

(...)

Poderá objetar-se que os sujeitos passivos que adquirem prédios urbanos habitacionais para venda ou terrenos para construção de edificações, qualquer que seja a respetiva finalidade, e que fazem disso a sua atividade social, detêm os prédios para um fim último de índole comercial. Dir-se-á, então, que a diferença a que atende o legislador – excluindo estes prédios do âmbito da norma de desagravamento fiscal - não possui natureza e peso suficientes para justificar um tratamento desigual.

Todavia, a situação fiscal dessas empresas já é considerada no âmbito interno do IMI. Com efeito, nos casos de aquisição de prédios para revenda e de terrenos para construção, prevê-se nas alíneas *d)* e *e)* do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI a não sujeição ao IMI durante três e quatro anos, respetivamente, e, por força da alínea *a)* do n.º 3 do artigo 135.º-C do mesmo diploma, a não sujeição ao AIMI, em relação aos sujeitos passivos que estão coletados para o exercício dessa atividade. Durante o período de «*não tributação*» não há qualquer efeito tributário a considerar em sede de IMI, não sendo o imóvel uma realidade qualificada como prédio para efeitos fiscais. A razão de ser da não consideração tributária encontra-se no facto de o imóvel durante esse lapso de tempo ser compreendido como *mercadoria* para os demais efeitos fiscais.

(...)

Idêntica ponderação do critério de afetação do imóvel pode ser avançada como razão para a exclusão da incidência relativamente aos prédios urbanos destinados a comércio, indústria ou serviços, à luz de uma das finalidades a que destina a nova tributação, como seja a do financiamento da Segurança Social, assegurado através da consignação de receitas do AIMI ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, previsto no n.º 2 do artigo 1.º do CIMI, na redação da Lei n.º 42/2016. Tendo o princípio da diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social, nos termos da respetiva Lei de Bases, o propósito de «*redução dos custos não salariais da mão-de-obra*» (artigo 88.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro), justifica-se ainda a exclusão da incidência quanto aos prédios urbanos destinados a atividades comerciais, industriais e para serviços pela consideração de que, sendo essas as tipologias mais frequentemente conexas com o funcionamento do tecido empresarial; de outro modo as empresas, já chamadas a suportar

o financiamento da Segurança Social na qualidade de empregadores, veriam tendencialmente acrescidos (e não reduzidos como prescreve a Lei de Bases) os custos não salariais da mão de obra com a ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros do sistema trazida pela medida fiscal.

Nesta perspetiva, encontra-se fundamento razoável e bastante para que, perante património imobiliário não destinado a tais atividades, cujos titulares não estarão associados com a mesma intensidade ao financiamento da Segurança Social como empregadores, o legislador tenha privilegiado a arrecadação de receita consignada ao mesmo sistema.

E, tal como se concluiu relativamente ao propósito de promoção das estruturas económicas, também a esta luz a nova tributação satisfaz as exigências do princípio da proporcionalidade. Mostra-se adequada à finalidade visada – propicia o aumento de receitas -, é necessária – a diversificação e acréscimo das fontes de financiamento da Segurança Social é condição da sua sustentabilidade – e não se mostra desmedida, seja em função das taxas aplicáveis, designadamente às pessoas coletivas (artigo 135.º-J do CIMI), seja porque o imposto pago é dedutível à matéria tributável em IRC (artigo 135.º-J do CIMI).

(...) Para além da crítica mais ampla à incidência objetiva do AIMI que se vem de apreciar, a recorrente problematiza especificamente a situação dos *terrenos para construção*. Aponta o facto de o sentido normativo impugnado comportar a tributação de terrenos para construção com afetação estabelecida a fins de comércio, indústria, serviços ou outros, quando a sujeição a AIMI é excluída relativamente aos prédios edificados para essas mesmas finalidades, independentemente da sua efetiva utilização. Considera que se está perante situações jurídico-subjetivas merecedoras do mesmo tratamento, sem que exista uma razão material que legitime constitucionalmente a diferença. Também neste ponto não lhe assiste razão, pois coloca em confronto realidades materialmente distintas, à luz do facto tributário e do pressuposto económico do AIMI.

Na verdade, a incidência do imposto sobre «*terrenos para construção*», tal como definidos no n.º 2 artigo 6.º do Código de IMI, decorre de nele se terem constituído

direitos de construção ou de proceder a operações de loteamento, quer por via de por via de ato administrativo de concessão de licença ou autorização, quer pelo reconhecimento tácito resultante da admissão de comunicação prévia, quer, ainda, pela resposta favorável a pedido de informação prévia ou emissão de informação prévia favorável a operação de loteamento ou de construção. Acessoriamente, o legislador também acolheu, como critério de afetação à construção do terreno, que este seja adquirido expressamente para esse efeito e que possua viabilidade construtiva.

E, de acordo com o funcionamento normal do mercado, a titularidade de direitos sobre um terreno relativamente ao qual já se constituíram direitos a construir ou a lotear, ou reconhecidamente reúne condições de viabilidade construtiva, configura uma riqueza suscetível de avaliação autónoma do que venha a ser edificado, por força da expectativa juridicamente fundada que passa a incorporar a esfera jurídico-subjetiva do seu titular. Como refere JOSÉ PIRES (*Lições de Impostos sobre o Património...*, p. 140):

«No mercado, o valor de um terreno para construção não depende apenas das suas características intrínsecas, como sejam a sua área e a sua localização ou a sua orografia. Mais importante que isso é um fator que lhe é extrínseco e que depende dos poderes público, que é o seu potencial de construção, nomeadamente a volumetria autorizada e as características de uma realidade que ainda não existem, que é o prédio urbano que nele se vai poder construir.

O valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza dos proprietários do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.

Devemos ter em conta que no terreno ainda nada está construído, mas a mera constituição de um direito de nele se vir a construir faz aumentar imediatamente o seu valor. Para além disso, a medida desse valor depende também, sempre, do valor do prédio que nele virá a

ser construído. É assim que funcionam os mecanismos de mercado e foi também assim que o legislador concebeu o modelo de avaliação de terrenos para construção».

O reconhecimento pelo legislador de que o *terreno para construção* traduz uma posição patrimonial do seu detentor e um valor de mercado próprio, torna imprestável a convocação da finalidade e do valor correspondentes ao prédio que nele venha a ser construído: *terreno para construção* e *prédio construído* não são realidades económicas equivalentes ou assimiláveis, no domínio da tributação do património imobiliário urbano. Assim foi afirmado pelo Tribunal, com destaque para a pronúncia do Plenário no já referido Acórdão n.º 378/2018, doutrina inteiramente transponível para a norma do AIMI aqui sindicada:

«[É] claro que, para o efeito da aplicação do Código do Imposto do Selo, tal como para o efeito da aplicação do CIMI, um terreno para construção não é igual a um prédio urbano, seja ele para habitação ou para outros fins (...). Mas, precisamente porque assim é, não é possível fazer atuar retroativamente, mesmo que para efeitos de mera análise ou construção jurídicas, critérios tributários que apenas se aplicam depois da construção do edifício, não antes dela.

Como se salientou, o que releva para efeitos de aplicação da norma da verba 28.1 é a situação jurídico-patrimonial existente à data do vencimento da obrigação do pagamento do imposto, sendo, pois, por referência ao facto tributário concreto existente nessa data que se deverá avaliar a existência, ou não, de um fundamento racional ou razoável para justificar as consequências jurídico-tributárias que dele imediatamente emergem.

As transformações juridicamente relevantes que o objeto da propriedade vier a sofrer no decurso do tempo, a partir desse momento, decorrentes, designadamente, da eventualidade de vir a ser construído num terreno para construção de valor inferior, configuram hipóteses de verificação e conteúdo incerto, mesmo considerando a existência de um licenciamento nesses termos, que pode vir a ser alterado ou nem sequer utilizado. Não podem, por isso, relevar decisivamente na avaliação da constitucionalidade de

normas, ou segmentos delas, que, em virtude da sua ocorrência deixarão de ser aplicáveis».

Também no âmbito de incidência do AIMI, mesmo que norteada por uma ótica pessoal, não pode deixar de se reconhecer que os terrenos para construção são bem distintos dos prédios urbanos já construídos e afetos a uma finalidade específica por via de licenciamento ou utilização normal. Na verdade, e assentando, como se viu, a razão da não tributação dos prédios urbanos, comerciais, industriais, para serviços ou outros no propósito de promover o bom funcionamento das atividades económicas – o que implica a criação de estímulos à reafectação de recursos a fins produtivos, de forma a incrementar o crescimento económico -, os terrenos para construção apenas podem contribuir para esse desiderato em potência, num futuro hipotético e condicional, pois mesmo que se tenha formado um direito a construir, nada impede a mudança de vontade do seu titular relativamente ao destino a dar ao prédio. Para além de que o que releva para efeitos da tributação anual em AIMI é o valor patrimonial tributário do prédio existente e constante da matriz, pois não se pode tributar uma capacidade contributiva futura e eventual, mas apenas a capacidade contributiva atual e efetiva. Os terrenos para construção constituem um ativo económico com valor patrimonial, em si mesmo revelador de capacidade contributiva do seu titular, estando, por isso, constitucionalmente legitimada a sua inclusão no acervo patrimonial globalmente sujeito a AIMI, independentemente do que neles venha a ser efetivamente implantado.

(...)

(...) argumenta a recorrente que *«constitui um tratamento discriminatório e arbitrário a tributação em AIMI de um “terreno para construção” com uma utilização potencial para [fins de comércio, indústria, serviços ou outros], enquanto não é tributado neste mesmo Adicional um prédio edificado com esta mesma utilização potencial»*, afirmação que radica na ponderação dos coeficientes de afetação (*Ca*) e de localização (*Cl*) tanto no cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios construídos, como dos terrenos para construção (artigo 45.º do Código do IMI),



Esta visão assenta no pressuposto, que já vimos incorreto, de que a *ratio* do imposto impõe que a incidência seja recortada em função de uma avaliação casuística da afetação do imóvel a uma atividade económica. Ao invés, o legislador mobilizou os mesmos critérios normativos objetivos de que depende a classificação de um prédio urbano em qualquer uma das espécies previstas no artigo 6.º do Código do IMI (...).

Os critérios específicos de cálculo do valor patrimonial tributário invocados pela recorrente não se colocam à margem desse paradigma, não pretendendo o *coeficiente de afetação* regulado no artigo 41.º refletir uma racionalidade diferente da subjacente à classificação do prédio ou à sua natureza.

(...) Por outro lado, é claro que, obedecendo a teleologia da norma do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI ao desiderato de não onerar excessivamente os ativos imobiliários com função intermediária no seio de organização empresarial do sujeito passivo, quanto aos terrenos para construção esse nexo funcional não se encontra ainda estabelecido com suficiente garantia, uma vez que o seu titular não está em absoluto impedido de alterar a finalidade projetada, de modo a destinar à construção de prédios para habitação terrenos inicialmente licenciados para construção com outras destinações. Já no caso dos prédios edificados, com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, mesmo que não se possa excluir a possibilidade de vir a existir desconformidade entre a utilização normal e a materializada, mormente nos casos em que não haja licenciamento, ou outra intervenção constitutiva de direitos dos poderes públicos, assume o legislador que a probabilidade de um tal desvio é escassa e, nessa medida, que o risco se mostra insuficiente para colocar em crise a conformação do imposto. Uma tal avaliação empírica, que não se evidencia desrazoável, situa-se na margem de liberdade de conformação do legislador democrático, não cabendo ao Tribunal proceder ao seu escrutínio no âmbito do controlo da igualdade, na sua vertente negativa, aqui convocada.

Assim sendo, nem o termo eleito para comparar as situações jurídico-subjetivas – a utilização potencial dos prédios urbanos – comporta relevo no núcleo problemático em equação, nem os titulares das duas tipologias de prédios urbanos postas em confronto –

terrenos para construção com fins de comércio, indústria, serviços ou afins, por um lado, e prédios construídos classificados, de acordo com o artigo 6.º do Código de IMI, como «*comerciais, industriais ou para serviços*» ou «*outros*», por outro - estão em posição equiparável, de acordo com o facto tributário e a estrutura de incidência objetiva do AIMI, pelo que não se encontra, também neste ponto, fundamento para suportar um juízo de inconstitucionalidade da norma questionada, na específica hipótese em apreciação.

(...) Pelo exposto, a tributação do AIMI não merece censura à luz dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva (artigos 13.º, 18.º, n.º 2 e 104.º, n.º 3, da Constituição)».

Aderindo a este juízo, bem como à fundamentação que lhe é subjacente, conclui-se pela não inconstitucionalidade da norma resultante da conjugação do artigo 135º- B, nº 2 com o artigo 6º, nº 1, ambos do CIMI, segundo a qual a exclusão da incidência objectiva do AIMI abrange os prédios urbanos para serviços mas já não os terrenos para construção, cuja afectação prevista dos edifícios a construir seja para serviços.

Assim sendo, temos de concluir pela legalidade da liquidação impugnada no que se refere ao valor tributável do terreno para construção com o artigo matricial urbano ...º da União das freguesias de ..., ..., ... e ..., do concelho de ... .

### **2.1.3. Da inconstitucionalidade do regime de tributação em AIMI por violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP, e dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no art. 104º, nº 3 da CRP.**

A Requerente invoca, a título subsidiário, a inconstitucionalidade do AIMI, com argumentos que apreciamos, separadamente:

#### **2.1.3.1. A tributação indiscriminada de todos os "terrenos para construção": a (ilegal) desconsideração do critério legal da afectação do prédio**

A Requerente sustenta no art. 83º do pedido arbitral «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» e nos arts 5º e 55º da LGT (arts 90º e 91º do pedido arbitral).

Sustenta então a Requerente que o regime legal do AIMI, em concreto, os respectivos artigos 135º-A e 135º-B do CIMI - quando interpretados no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros – promovem um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CRP.

Esta questão já foi apreciada no ponto anterior, pelo que se remete para o que aí foi referido.

#### **2.1.3.2. A inconstitucionalidade por tributação do substrato de uma actividade económica**

No entender da Requerente, em suma:

- deve ser atendida a natureza dos sujeitos passivos onerados com a tributação resultante do AIMI, em concreto o facto de serem abrangidas por este Adicional entidades que exercem, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra, venda, construção e arrendamento de imóveis;
- no caso das sociedades comerciais (ou outras entidades) que desenvolvam uma actividade daquela natureza, a propriedade de imóveis consubstancia o substrato patrimonial da própria actividade económica, sendo um meio essencial (quase único) para a prossecução da mesma, pelo que não se encontra verificado o pressuposto de tributação essencial, i.e., o pressuposto de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza;
- no caso dos fundos de investimento imobiliário, em face da actividade que legalmente podem desenvolver, os imóveis são factores produtivos e meios para o exercício da sua actividade económica, não sendo indício de acrescida capacidade contributiva;
- este Adicional penaliza de forma injustificadamente agravada este sector de actividade, em detrimento dos restantes;

- 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;
- o artigo 135.º-A do Código do IMI - quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação subjectivo do AIMI entidades que desenvolvem uma actividade imobiliária -, promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma;
- especialmente no que concerne aos terrenos para construção são aplicáveis as razões em que se baseou o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 250/2017, de 24 -05-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em primeira linha, que está obrigada a aplicar a lei, não podendo desaplicá-la com fundamento em inconstitucionalidade.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, no essencial:

- que as escolhas subjacentes à delimitação da incidência objectiva do AIMI foram efectuadas dentro da margem de “liberdade de conformação legislativa” e não violam os princípios da igualdade e tributação em função da capacidade contributiva, à face da doutrina e da jurisprudência do Tribunal Constitucional;
- está-se perante um «imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva», pelo que não é «normativamente adequado proceder a uma comparação entre o valor global do património de outros contribuintes», devendo, antes, tomar como base de comparação, para aferir da observância do princípio da igualdade, os patrimónios de outros Fundos com o mesmo objecto social;
- «a diferente valoração e tributação de um imóvel com afetação 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»;
- 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; – os fundos de investimento imobiliários são titulares de bens tidos pelo legislador como manifestação de particular fortuna;

- os imóveis não são meramente instrumentais ao exercício da actividade dos Fundos, pois integram o próprio núcleo da actividade económica, são o objecto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda;
- diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, desempenham uma função instrumental às actividades económicas, industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos;
- a 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 riqueza e, assim, capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamentária;
- o princípio da igualdade impõe uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira; – como qualquer imposto sobre o património, o AIMI está dissociado de uma eventual realização de lucro com a venda dos bens imóveis, bem como da existência, ou não, de situação líquida negativa ou positiva, relevando, para a economia do imposto, apenas o valor patrimonial dos terrenos.

Também aqui seguiremos o acórdão proferido pelo CAAD em 24.04.2018, no proc. 668/2017, que passamos a citar:

«No que respeita à invocada obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicar a lei, não lhe competindo fiscalizar a inconstitucionalidade, é irrelevante para apreciação da legalidade da liquidação impugnada, pois este Tribunal Arbitral tem tal competência, pois não pode «aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados» (artigo 204.º da CRP).

Por isso, a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicar a lei não constitui fundamento para afastar a eventual ilegalidade da liquidação.

O artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei e o artigo 104.º, n.º 3, da CRP estabelece que “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante.

O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.<sup>3</sup>

A criação do AIMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação «um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados» (Relatório do Orçamento para 2017, página 60) compagina-se com o objectivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Por outro lado, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a actividade produtiva, designadamente os «comerciais, industriais ou para serviços», encontra fundamento constitucionalmente aceitável na obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das actividade produtivas e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP].

Para além disso, na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17-03-2016, proferido no processo n.º 507/2015-T, deverá entender-se que, enquanto a titularidade de património imobiliário destinado a habitação de valor elevado é um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade

---

<sup>3</sup> Neste sentido, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, pág. 192; n.º 169/90, de 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, pág. 90; ou n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, pág. 129, entre outros.

de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de actividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao funcionamento das respectivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor indício de abundância. Assim, terá fundamento constitucionalmente aceitável a restrição da incidência do AIMI aos prédios habitacionais e terrenos para construção de prédios habitacionais, que veio a ser consagrada na redacção aprovada para o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, na interpretação que atrás se adoptou.

A específica situação dos fundos de investimento imobiliário, como entidades de investimento colectivo detentoras de património imobiliário destinado a habitação, não se afigura merecer um tratamento especial relativamente à generalidade dos cidadãos que individualmente se encontram na mesma situação.

Na verdade, as actividades que os fundos podem desenvolver, indicadas no artigo 210.º do Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro (aquisição de imóveis para arrendamento ou destinados a outras formas de exploração onerosa; aquisição de imóveis para revenda; aquisição de outros direitos sobre imóveis tendo em vista a respectiva exploração económica; realização de obras de melhoramento, ampliação e de requalificação de imóveis; desenvolvimento de projectos de construção e de reabilitação de imóveis), são livremente acessíveis à generalidade dos proprietários de imóveis, mesmo à margem de estruturas empresariais. Por outro lado, a titularidade de um património imobiliário de valor elevado pelos fundos de investimento imobiliário 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 não incidência do AIMI sobre os valores dos prédios habitacionais ou terrenos para construção pertencentes a fundos de investimento imobiliário, constituiria um injustificado tratamento fiscal privilegiado em relação à generalidade dos restantes proprietários de imóveis com aquelas características. Pelo exposto, a imposição aos fundos de investimento imobiliário do AIMI relativamente ao seu património constituído por imóveis habitacionais e terrenos para

construção não se afigura materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pelo que improcede o presente pedido.

#### **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**

De harmonia com o disposto no art. 306º, nº 2 do CPC, 97º-A, nº 1, al. a) do CPPT e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 4.966,11.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos do art. 22º, nº 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficando a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2020



O árbitro,

Cristina Aragão Seia

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 694/2017-T**

**Tema: AIMI.**

\*Substituída pela Decisão Arbitral de 04 de fevereiro de 2020.

## Decisão Arbitral <sup>1</sup>

### I – RELATÓRIO

**A...**, SA, pessoa coletiva n.º ... (adiante designada por Requerente), com sede na ..., n.º..., em Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação do **B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, titular no NIF ... (doravante designado por Fundo), veio, ao abrigo do art. 2.º n.º 1, al. a) e dos arts. 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) com o n.º 2017..., relativo ao ano de 2017, no montante de € 4.966,11, pretendendo a declaração de ilegalidade da referida liquidação e consequente anulação bem como o reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios; pretende ainda, a título subsidiário, que seja parcialmente anulado o acto tributário que constitui o seu objecto, relativo à referida liquidação de AIMI, no que se refere ao valor tributável do artigo matricial urbano ...º da União das freguesias de ..., ..., ... e ..., do concelho de ..., e condenada a reembolsar o Fundo de imposto pago no montante de € 4.044,99 acrescido de juros indemnizatórios; e, ainda a título subsidiário, pretende que sejam desaplicados os arts 135º-A e ss do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) por inconstitucionalidade e,

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

consequentemente, declarada a ilegalidade do acto tributário em crise que deverá ser anulado com todas as consequências legais.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do art. 6.º e da al. b) do nº 1 do art. 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo art. 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, Cristina Aragão Seia, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legal.

Em 14.02.2018, as Partes foram devidamente notificadas, não tendo manifestado, nos termos e prazo legais, vontade de recusar a designação do árbitro (art. 11º, nº 1, als a) e b) do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), conjugado com os arts 6º e 7º do Código Deontológico).

Em conformidade com o preceituado na al. c), do nº 1, do art. 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06.03.2018.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se unicamente por impugnação.

Por se entender que inexistente controvérsia em relação aos factos essenciais e relevantes para a decisão e que têm suporte documental bastante, foi dispensada a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, tendo Requerente e Requerida prescindido de apresentar alegações.

Foi fixado o dia 30.06.2018 para a prolação da decisão final.

## **II – SANEADOR**

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos arts 4º e 10º do RJAT e do art. 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

Este Tribunal arbitral é materialmente competente.

Não foram invocadas exceções.

### **III. MÉRITO**

#### **2. MATÉRIA DE FACTO**

##### **2.1. Factos provados**

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- h) O B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO é administrado, gerido e representado pela sociedade A...– SOCIEDADE GESTORA DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, SA, ora Requerente (doc. nº 3 junto com o pedido arbitral).
- i) O Fundo foi notificado do acto tributário de liquidação de AIMI com o nº 2017..., de 30.06.2017, relativo ao ano de 2017, no montante de € 4.966,11 (doc. nº 1 junto com o pedido arbitral).
- j) Para efeito de liquidação adicional de AIMI, foi considerado como matéria colectável o somatório do valor patrimonial tributário de três prédios de que o Fundo é titular classificados como “terreno para construção” – arts. ...º, ...º e ...º, todos da União das freguesias de ..., ..., ... e ..., concelho de ..., que perfazia o montante de € 1.241.528,10 (doc. 1 junto com o pedido arbitral e cadernetas prediais juntas com a Resposta).
- k) O art. ... corresponde a terreno para construção com a menção de Serviços no tipo de coeficiente de Localização, enquanto os arts. ... e ...º têm a menção de Habitação no tipo de coeficiente de Localização (cadernetas prediais juntas com a Resposta).
- l) O valor tributável do art. ...º, para efeitos de AIMI, é de € 1.011.248,10 (docs. nº 1 e 4 juntos com o pedido arbitral).
- m) O Fundo procedeu, em 28.09.2017, ao pagamento, integral e atempado, da referida liquidação (doc. nº 2 junto com o pedido arbitral).
- n) O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 29.12.2017.

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **2.3. Motivação quanto à matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Partes, bem como nas posições das Partes, sendo de referir não emergir das posições assumidas por Requerente e Requerida efectiva discordância relativa à matéria de facto, confinando-se o dissídio à matéria de direito.

## **2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **2.1. Questões principais**

As questões de fundo a apreciar, neste processo, são as seguintes:

- d) Da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário;
- e) Da ilegalidade da tributação em sede de AIMI de terrenos para construção a afectar a fins comerciais, industriais ou serviços;
- f) Da inconstitucionalidade do regime de tributação em AIMI por violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP, e dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no art. 104º, nº 3 da CRP.

Cumpre decidir:

### **2.1.1. Da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário**

A Requerente defende que a detenção de bens imóveis configura o substrato de toda a actividade dos fundos de investimento imobiliário, logo, a incidência do AIMI sobre esses imóveis contraria a *ratio legis* que esteve na génese da regra de exclusão de incidência objectiva prevista no art. 135.º-B, n.º 2 do CIMI, argumento que a Requerida rebate por entender não ter suporte legal.

Porque as questões dos presentes autos são em tudo semelhantes às que se discutiram no proc. 668/2017-T do CAAD, seguiremos de perto o que ali se decidiu em acórdão recentemente proferido, em 24.04.2018.

Quanto a esta questão concreta, da incidência do AIMI sobre os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário, passamos a transcrever:

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

No artigo 135.º-A define-se a incidência subjectiva deste imposto, estabelecendo-se que “são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português”, sendo “equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis”.

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

*Artigo 135.º-B*

*Incidência objectiva*

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

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

A Requerente defende que este regime exclui 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.

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

*1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*

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

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

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

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

Desta delimitação negativa de incidência, a Requerente extrai a conclusão de que se

---

pretendeu criar um imposto sobre a fortuna imobiliária, em que os prédios urbanos afectos às actividades económicas não estarão sujeitos a tributação em AIMI.

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

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

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

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

«Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento».<sup>2</sup>

No caso em apreço, 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

---

<sup>2</sup> BAPTISTA MACHADO, Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.



---

disposto no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil.

Por isso, é de concluir que o facto de o Fundo destinar os imóveis referidos nos autos às suas actividades económicas não afasta a incidência do AIMI.»

### **2.1.2. Da ilegalidade da tributação em sede de AIMI de terrenos para construção a afectar a fins comerciais, industriais ou serviços**

No entender da Requerente, o art. 135º-B do CIMI deve ser interpretado no sentido de excluir para efeitos do AIMI o valor tributável dos terrenos para construção que não se destinam a habitação, defendendo que a aplicabilidade do AIMI “sempre demonstraria uma manifesta inconsistência do regime legal em causa” e “configuraria um tratamento discriminatório que atenta, sem mais, contra o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado nos arts 13º e 104º, nº 3 da Constituição da Republica Portuguesa (CRP) e nos arts 5º e 55º da Lei Geral Tributária (LGT)”.

A Requerente defende, assim, que não deve relevar para determinação do valor tributável do AIMI o valor do terreno para construção com o artigo matricial ...º que, como consta da caderneta predial, foi determinado com base no “tipo de coeficiente de localização: Serviços”, não se questionando se se destina à construção de prédio para serviços.

Ora, retomando o acórdão acima referido, «(...) tendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva a titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado, não terá coerência não aplicar o tributo a edifícios destinados a serviços<sup>3</sup> e aplicá-lo aos terrenos que se destinam à sua construção, cujo valor é incorporado no valor dos edifícios.

Assim, numa perspectiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), que tem valor interpretativo decisivo, imposto pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica<sup>4</sup>, deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como «para serviços» como expressando uma intenção legislativa de excluir também da

---

<sup>3</sup> No caso em apreço, a questão apenas se coloca em relação a um terreno para construção de edifício ou edifícios destinados a serviços.

<sup>4</sup> BAPTISTA MACHADO, Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador, página 191.

tributação os terrenos destinados à construção desses prédios. De qualquer forma, a adoptar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela será materialmente inconstitucional, sendo incompatível com o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), ao considerar facto tributário a titularidade de terrenos para construção de prédios destinados a serviços e não a titularidade dos prédios neles construídos, por consubstanciar um tratamento desprivilegiado dos contribuintes que se encontram na primeira situação, sem justificação material, pois é necessariamente menor a capacidade contributiva indiciada pelo património imobiliário nessa situação, que terá de estar presente, e com aumento, na segunda.

Em situações de injustificado tratamento discriminatório, traduzido na imposição de um dever ou encargo com violação do princípio da igualdade, o que é ilegítimo é, em princípio, o acto de imposição do dever apenas a alguns dos contribuintes, devendo a desigualdade ser resolvida com eliminação dos deveres ou encargos para quem com eles foi discriminariamente onerado.<sup>5</sup> »

Assim sendo, não pode deixar de considerar-se ilegal a liquidação impugnada no que se refere ao valor tributável do terreno para construção com o artigo matricial ...º, pelo que se justifica a sua anulação, na parte respectiva, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

### **2.1.3. Da inconstitucionalidade do regime de tributação em AIMI por violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 13º da CRP, e dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no art. 104º, nº 3 da CRP.**

A Requerente invoca, a título subsidiário, a inconstitucionalidade do AIMI, com argumentos que apreciamos, separadamente:

#### **2.1.3.1. A tributação indiscriminada de todos os "terrenos para construção": a**

---

<sup>5</sup> Essencialmente neste sentido, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, volume I, 4.ª edição, 2007, página 344.

### **(ilegal) desconsideração do critério legal da afectação do prédio**

A Requerente sustenta no art. 83º do pedido arbitral «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» e nos arts 5º e 55º da LGT (arts 90º e 91º do pedido arbitral).

Sustenta então a Requerente que o regime legal do AIMI, em concreto, os respectivos artigos 135º-A e 135º-B do CIMI - quando interpretados no sentido de incluir no âmbito de aplicação do AIMI os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros – promovem um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CRP.

Esta questão já foi apreciada no ponto anterior, pelo que se remete para o que aí foi referido, apenas se aplicando à parte da liquidação que tem como pressuposto o valor do terreno para construção destinado a serviços.

#### **2.1.3.2. A inconstitucionalidade por tributação do substrato de uma actividade económica**

No entender da Requerente, em suma:

- deve ser atendida a natureza dos sujeitos passivos onerados com a tributação resultante do AIMI, em concreto o facto de serem abrangidas por este Adicional entidades que exercem, enquanto actividade compreendida nos respectivos objectos estatutários, a actividade de compra, venda, construção e arrendamento de imóveis;
- no caso das sociedades comerciais (ou outras entidades) que desenvolvam uma actividade daquela natureza, a propriedade de imóveis consubstancia o substrato patrimonial da própria actividade económica, sendo um meio essencial (quase único) para a prossecução da mesma, pelo que não se encontra verificado o pressuposto de tributação essencial, i.e., o pressuposto de que a propriedade daqueles imóveis constitui um indício de uma acrescida capacidade contributiva ou de riqueza;
- no caso dos fundos de investimento imobiliário, em face da actividade que legalmente

podem desenvolver, os imóveis são factores produtivos e meios para o exercício da sua actividade económica, não sendo indício de acrescida capacidade contributiva;

– este Adicional penaliza de forma injustificadamente agravada este sector de actividade, em detrimento dos restantes;

– 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;

– o artigo 135.º-A do Código do IMI - quando interpretado no sentido de incluir no âmbito de aplicação subjectivo do AIMI entidades que desenvolvem uma actividade imobiliária -, promove um tratamento diferenciado e uma desigualdade injustificada entre os contribuintes, em manifesta violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo diploma;

– especialmente no que concerne aos terrenos para construção são aplicáveis as razões em que se baseou o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 250/2017, de 24 -05-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em primeira linha, que está obrigada a aplicar a lei, não podendo desaplicá-la com fundamento em inconstitucionalidade.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, no essencial:

– que as escolhas subjacentes à delimitação da incidência objectiva do AIMI foram efectuadas dentro da margem de “liberdade de conformação legislativa” e não violam os princípios da igualdade e tributação em função da capacidade contributiva, à face da doutrina e da jurisprudência do Tribunal Constitucional;

– está-se perante um «imposto parcelar sobre determinadas manifestações de capacidade contributiva», pelo que não é «normativamente adequado proceder a uma comparação entre o valor global do património de outros contribuintes», devendo, antes, tomar como base de comparação, para aferir da observância do princípio da igualdade, os patrimónios de outros Fundos com o mesmo objecto social;

– «a diferente valoração e tributação de um imóvel com afetação 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»;

- 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; – os fundos de investimento imobiliários são titulares de bens tidos pelo legislador como manifestação de particular fortuna;
- os imóveis não são meramente instrumentais ao exercício da actividade dos Fundos, pois integram o próprio núcleo da actividade económica, são o objecto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda;
- diferentemente, os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI, nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, desempenham uma função instrumental às actividades económicas, industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas actividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos;
- a 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 riqueza e, assim, capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamentária;
- o princípio da igualdade impõe uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira; – como qualquer imposto sobre o património, o AIMI está dissociado de uma eventual realização de lucro com a venda dos bens imóveis, bem como da existência, ou não, de situação líquida negativa ou positiva, relevando, para a economia do imposto, apenas o valor patrimonial dos terrenos.

Também aqui seguiremos o acórdão proferido pelo CAAD em 24.04.2018, no proc. 668/2017, que passamos a citar:

«No que respeita à invocada obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicar a lei, não lhe competindo fiscalizar a inconstitucionalidade, é irrelevante para apreciação da legalidade da liquidação impugnada, pois este Tribunal Arbitral tem tal competência, pois não

pode «aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados» (artigo 204.º da CRP).

Por isso, a obrigação de a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicar a lei não constitui fundamento para afastar a eventual ilegalidade da liquidação.

O artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei e o artigo 104.º, n.º 3, da CRP estabelece que “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante.

O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.<sup>6</sup>

A criação do AIMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação «um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados» (Relatório do Orçamento para 2017, página 60) compagina-se com o objectivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º 3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

Por outro lado, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a actividade produtiva, designadamente os «comerciais, industriais ou para serviços», encontra fundamento constitucionalmente aceitável na obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das actividade produtivas e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP].

Para além disso, na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17-03-2016, proferido

---

<sup>6</sup> Neste sentido, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 378, pág. 192; n.º 169/90, de 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 397, pág. 90; ou n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, pág. 129, entre outros.

no processo n.º 507/2015-T, deverá entender-se que, enquanto a titularidade de património imobiliário destinado a habitação de valor elevado é um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de actividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao funcionamento das respectivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor indício de abastança. Assim, terá fundamento constitucionalmente aceitável a restrição da incidência do AIMI aos prédios habitacionais e terrenos para construção de prédios habitacionais, que veio a ser consagrada na redacção aprovada para o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, na interpretação que atrás se adoptou.

A específica situação dos fundos de investimento imobiliário, como entidades de investimento colectivo detentoras de património imobiliário destinado a habitação, não se afigura merecer um tratamento especial relativamente à generalidade dos cidadãos que individualmente se encontram na mesma situação.

Na verdade, as actividades que os fundos podem desenvolver, indicadas no artigo 210.º do Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro (aquisição de imóveis para arrendamento ou destinados a outras formas de exploração onerosa; aquisição de imóveis para revenda; aquisição de outros direitos sobre imóveis tendo em vista a respectiva exploração económica; realização de obras de melhoria, ampliação e de requalificação de imóveis; desenvolvimento de projectos de construção e de reabilitação de imóveis), são livremente acessíveis à generalidade dos proprietários de imóveis, mesmo à margem de estruturas empresariais. Por outro lado, a titularidade de um património imobiliário de valor elevado pelos fundos de investimento imobiliário 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 não incidência do AIMI sobre os valores dos prédios habitacionais ou terrenos

para construção de habitação pertencentes a fundos de investimento imobiliário, constituiria um injustificado tratamento fiscal privilegiado em relação à generalidade dos restantes proprietários de imóveis com aquelas características. Pelo exposto, a imposição aos fundos de investimento imobiliário do AIMI relativamente ao seu património constituído por imóveis habitacionais e terrenos para construção destinados a habitação não se afigura materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

## **2.2. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios**

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

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que «na qualidade de órgão da Administração Pública, não tem competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade» e «consequentemente, aos serviços da AT não pode ser imputado qualquer erro de facto ou de direito, dada a obediência à lei que enforma toda a sua actividade».

### **2.2.1. Possibilidade de apreciação em processos arbitrais tributários de pedidos de pedidos de reembolso de imposto pago e juros indemnizatórios**

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito



passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária». O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer 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», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral. Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos e de

pagamento de juros indemnizatórios.»

### **2.2.2. Direito a reembolso**

Pelo que se referiu, o pedido de pronúncia arbitral apenas procede parcialmente, relativamente ao primeiro pedido subsidiário, quanto à parte da liquidação que tem subjacente o valor do terreno para construção destinado a serviços. O valor da liquidação respectiva é de € 4.044,99.

Na sequência da ilegalidade parcial do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força dos referidos arts. 24º, n.º 1, al. b), do RJAT e 100º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

Pelo exposto, procede o pedido de reembolso da quantia de € 4.044,99.

### **2.2.3. Juros indemnizatórios**

Como se viu, a ilegalidade da liquidação não resulta de inconstitucionalidade, mas sim da interpretação que se deve fazer do nº 2 do artigo 135º-B do CIMI.

Não tem aqui aplicação a jurisprudência invocada pela AT sobre a inexistência de direito a juros indemnizatórios nos casos em que a ilegalidade da liquidação deriva de inconstitucionalidade.

A Requerente pagou a quantia liquidada e tem direito ao reembolso da quantia de € 4.044,99.

Pelo que se referiu, a ilegalidade parcial do acto de liquidação é imputável à AT, pois emitiu a liquidação por sua iniciativa, com errada interpretação da lei, na parte referida.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos arts 43º, nº 1, da LGT e 61º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento, 28.09.2017, até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos arts 43º, nº 4, e 35º, nº 10, da LGT, do art. 61º do CPPT,

---

do art. 559º do Código Civil e da Portaria nº 291/2003, de 8 de Abril.

### **2.3. Questões de conhecimento prejudicado**

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, o que proporciona eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil [art. 130º do Código do Processo Civil (CPC)] o conhecimento das demais questões colocadas.

## **IV. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à questão da aplicação do AIMI ao valor do terreno para construção com o artigo matricial ...º;
- b) Anular parcialmente a liquidação de AIMI com o n.º 2017..., quanto ao valor de € 4.044,99;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso da quantia paga, quanto ao valor de € 4.044,99 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente desta quantia;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar esses juros à Requerente calculados sobre a quantia de € 4.044,99, deste a data do pagamento, 28.09.2017, até a data da emissão da nota de crédito;
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às restantes questões e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no art. 306º, nº 2 do CPC, 97º-A, nº 1, al. a) do CPPT e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 4.966,11.

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do art. 22º, nº 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficando a cargo da Requerida o montante de € 498,49 e o remanescente, € 113,51, a cargo da Requerente.

## **VII. NOTIFICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO**

A Autoridade Tributária e Aduaneira requer a notificação desta decisão arbitral ao Ministério Público. Uma vez que o Ministério Público não tem representação especial perante os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD (artigo 4.º, n.º 1 do Estatuto do Ministério Público), comunique-se esta decisão à Procuradoria-Geral da República, para os fins que tiver por convenientes.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Junho de 2018

O árbitro,

Cristina Aragão Seia