

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 702/2018-T

Tema: AIMI – Incidência objectiva – Terrenos para Construção afetos a comércio e a serviços – Constitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

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

I. Relatório

1. **A..., S.A.**, Pessoa Colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 28 de dezembro de 2018, pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de **Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis** (“AIMI”) n.º 2018-... do ano de **2018**, no valor total de € 1.997,28 (mil novecentos e noventa e sete euros e vinte e oito cêntimos), sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

2. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação de AIMI.

3. Pede, ainda, a Requerente o reembolso das importâncias indevidamente pagas a título de AIMI no valor total de € 1.997,28 (mil novecentos e noventa e sete euros e vinte e oito cêntimos), bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 28 de dezembro de 2018, e posteriormente notificado à AT.

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

6. Em 15 de fevereiro de 2019, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 7 de março de 2019.

8. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, mas não remeteu o “processo administrativo”.

9. Na sua Resposta, veio a AT defender a improcedência dos pedidos.

10. Por despacho de 16 de julho de 2019 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi determinado que, restringindo-se a controvérsia a questões de direito, se afigurava, em consonância com o preceituado artigo 113.º, n.º 1, do CPPT, serem desnecessárias alegações e, como tal, foi a sua produção dispensada.

11. No mesmo despacho de 16 de julho de 2019, foi indicado que a decisão final seria proferida e notificada às partes até 7 de setembro de 2019, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa arbitral subsequente, nos termos do nº 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o pagamento ao CAAD.

12. Por despacho de 5 de setembro de 2019, o Tribunal decidiu prorrogar o prazo para a prolação da decisão arbitral por um período de dois meses.

13. Por despacho de 7 de novembro de 2019, o Tribunal decidiu prorrogar o prazo para a prolação da decisão arbitral por um período de dois meses, indicando que a decisão arbitral seria emitida e notificada às partes até 15 de dezembro de 2019.

II. Saneamento

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

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

3. O processo não enferma de nulidades.

4. Poderes de cognição do Tribunal Arbitral

Importa esclarecer a questão suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o âmbito dos poderes de cognição deste Tribunal Arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, nos artigos 27.º a 37.º da sua Resposta, invoca o princípio da separação e interdependência dos poderes como obstáculo aos poderes de cognição deste Tribunal Arbitral.

Haverá, decerto, algum equívoco, pois, num Estado de Direito, é aos Tribunais e não a quaisquer outros órgãos, designadamente os que têm competências legislativas e executivas, que compete administrar a justiça, *«assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente*

protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados» (artigos 202.º, n.ºs 1 e 2, da CRP), para o que têm de interpretar e aplicar as leis para dirimir os litígios entre os cidadãos e a Administração.

E é também aos Tribunais que a CRP atribui o poder de controlar a constitucionalidade das leis, emitidas pelos órgãos com poder legislativo (artigo 204.º da CRP)

A presente decisão é proferida por um Tribunal, pelo que tem carácter jurisdicional, e no exercício do seu poder jurisdicional cabe-lhe aplicar a lei, segundo a sua interpretação, estando apenas sujeito à lei, tal como a interpreta, não estando obrigado a adoptar a interpretação adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ou a que hipoteticamente adoptariam os órgãos com poder legislativo se lhes fosse atribuída a competência para a aplicação da lei aos litígios pendentes nos Tribunais.

Por outro lado, no exercício da sua actividade interpretativa o Tribunal Arbitral não está limitado pela letra da lei, devendo adoptar todos os critérios de interpretação previstos na lei, designadamente os indicados no artigo 9.º do Código Civil e 11.º da LGT: *«a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»*, apenas não podendo considerar *«o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um **mínimo** de correspondência verbal»*, que pode mesmo ser *«imperfeitamente expresso»*.

É o exercício deste poder jurisdicional que é concretizado nesta decisão arbitral, à luz dos critérios de interpretação legais.

O tribunal é competente.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

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

- A) A Requerente é uma sociedade comercial que desenvolve a sua actividade no sector imobiliário (cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) A Requerente é uma sociedade anónima que tem por objecto a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; construção de edifícios para venda em prédios adquiridos para esse fim; e administração e gestão de bens imobiliários para si ou para terceiros e todas as demais operações legalmente permitidas sobre imóveis, nomeadamente investimentos, promoções, locações, urbanizações e loteamentos (cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) No ano de 2018, a Requerente era proprietária de dois prédios urbanos, cujos artigos matriciais são indicados na liquidação de AIMI n.º 2018-..., que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral:
- Urbano artigo ... - (terreno para construção destinado a comércio, com o valor patrimonial tributário de € 414.690,00); e,
 - Urbano artigo ... - (terreno para construção destinado a serviços, com o valor patrimonial tributário de € 84.630,00);
- ambos da União das freguesias de ... (... e ...), no Concelho de
- (cfr. documentos n.ºs 2, 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- D) A Requerente foi notificada da respectiva liquidação de AIMI referida, de 30 de junho de 2018, relativa a 2018, no montante de € 1.997,28, determinado com base na matéria

tributável total de € 499.320,00 (cfr. documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- E) Em 28 de setembro de 2018, a Requerente pagou a quantia liquidada (cfr. documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Em 14 de novembro de 2018, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ... reclamação graciosa da liquidação referida, que foi tramitada nesse Serviço de Finanças sob o n.º ...2018... (cfr. documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) Por ofício de 20 de novembro de 2018, a Requerente foi notificada pelo Chefe do Serviço de Finanças de ... para exercer, querendo, o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do pedido, contendo a fundamentação (cfr. documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) Em 28 de dezembro de 2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou o processo administrativo e não questiona o que é afirmado pela Requerente sobre a natureza dos prédios que constam da alínea

c) da matéria de facto, pelo que se considera assente pelo que se trata de terrenos para construção com os fins aí indicados.

Não se provou que a reclamação graciosa tenha indeferida expressamente antes da apresentação, em 28 de dezembro de 2018, do pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, como se disse, a AT não juntou o processo administrativo, nem refere na sua Resposta o que quer que seja relativamente à reclamação graciosa.

No artigo 8º do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega que a reclamação graciosa foi “alvo de despacho de indeferimento”, remetendo para o documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

Todavia, o documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, corresponde tão-somente ao ofício de 20 de novembro de 2018 em que a Requerente foi notificada pelo Chefe do Serviço de Finanças de ... para exercer, querendo, o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do pedido, contendo o referido projecto e sua fundamentação.

Razão pela qual o Tribunal, mesmo perante a alegação da Requerente na sua petição e o silêncio da Requerida na sua Resposta, não pode dar como provado que, entre 20 de novembro de 2018 (data do ofício contendo o projecto de indeferimento) e 28 de dezembro de 2018 (data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral), a petição de reclamação graciosa tenha sido indeferida expressamente pela AT.

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

IV. Matéria de Direito

1. Da tempestividade do pedido

Antes de mais, importa esclarecer a questão da tempestividade do pedido.

Conforme decorre da p.i., a pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação de AIMI.

Em síntese, o verdadeiro e único pedido de pronúncia formulado pela Requerente foi o de anulação do acto tributário da liquidação de AIMI. Por outras palavras, a Requerente nunca pediu a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa.

Assim, sendo o ataque dirigido exclusivamente ao acto tributário de liquidação, e tendo sido apresentada reclamação graciosa, em que a Requerente alega ter sido indeferida, importa verificar se se mostra ou não cumprido o prazo de 90 dias legalmente definido para a sua impugnação, em sede arbitral, contado a partir do dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º do RJAT, conjugado com o artigo 102.º n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Ora, atendendo a que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu a 30 de setembro de 2018 e que o pedido tendente à constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 28 de dezembro de 2018, conclui-se que o pedido formulado é tempestivo podendo o tribunal dele conhecer, pelo que se passa à apreciação da legalidade da liquidação.

2. Da legalidade da liquidação de AIMI

2.1 Posições das Partes

A Requerente defende, em suma:

- que é uma sociedade comercial que desenvolve a sua actividade no sector imobiliário;
- que os prédios objecto da liquidação do AIMI resultaram do exercício da sua actividade, tendo procedido à sua urbanização, “transformando o solo rural em urbano (lotes de terreno para construção)”, pelo que as suas “existências” são constituídas por “terrenos para construção”;

-
- que são excluídos do AIMI (art.º 135º-B) os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do art.º 6º do Código;
 - que ao valor tributável do AIMI, dos prédios que constam das matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, são deduzidas as importâncias de €600.000,00, para as pessoas singulares e heranças indivisas (art.º 135º-C);
 - que “há no AIMI taxas e regras diferentes para os contribuintes singulares e as empresas: no primeiro caso o AIMI aplica-se à parte do património acima de 600.000,00€, com uma taxa de 0,7%; no caso das pessoas colectivas, o AIMI aplica-se a todo o património imobiliário (sem qualquer redução), com uma taxa de 0,4%”;
 - que tal é “ofensiva do princípio da capacidade contributiva (art.º 104º da CRP), na medida em que as empresas que se dedicam à actividade imobiliária e obtêm proveitos disso, com pagamento do correspondente IRC, são oneradas com um novo imposto que, sem razão material bastante, as tributa, exclusivamente, em função dessa actividade”;
 - que “não se verifica, deste modo, uma justa repartição da carga fiscal, entre pessoas colectivas, ou seja, entre as que dedicam à actividade imobiliária, transformando o solo rural em urbano e as restantes empresas”;
 - que “ao serem tributadas as empresas que se dedicam à actividade imobiliária, de forma diferente das restantes empresas e para os contribuintes individuais e heranças indivisas, há também violação do princípio da igualdade (art.º 13º da CRP)”;
 - que “ao tributar empresas, só pelo facto de serem possuidores de “terrenos para construção”, fruto da sua actividade, o legislador não está a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, acentuando a discriminação entre pessoas individuais e colectivas (empresas)”;
 - que “o imposto em causa, AIMI, é de natureza pessoal (não se trata de um “adicional”) e estadual procurando tributar a “riqueza””;
 - que “no caso das empresas imobiliárias que se dedicam à transformação do solo rural em urbano como é o caso da A. – as suas existências (bens transaccionáveis) constituem tão somente o produto da sua laboração, não permanecendo inactivas, pelo que tal tributação tem apenas por objectivo a arrecadação, pelo Estado, de receitas fiscais indevidas, em nada contribuindo para uma justa repartição da riqueza”;

- que “como abrange todo o património da Autora, constitui uma dupla tributação, uma vez que o seu património já foi tributado em sede de IMI”;
- que se trata de “um imposto arbitrário, um imposto que não é exigido pelos objectivos constitucionais do sistema fiscal, enunciados no n.º 1, do art.º 103º da Constituição”;
- que “ao contrário do que acontece com as pessoas singulares, abrange todos os “*terrenos para construção*”, mesmo que estejam classificados para fins “comerciais, industriais ou para serviços e outros”;
- que “a tributação em AIMI das empresas que se dedicam a actividade imobiliária traduz-se numa perda de receita do IMI (como imposto municipal), uma vez que poderá inviabilizar o seu equilíbrio económico-financeiro, conduzindo ao abandono da respectiva actividade”;
- que não foi “tomada em consideração a autonomia do poder local (art.º 6º da CRP), pelo que “as normas que prevêm a referida tributação devem ser desaplicadas”;
- que, em suma, são “ilegais as liquidações do AIMI aqui impugnadas por violarem as normas e os princípios constitucionais invocados”;
- que “neste mesmo sentido, foi proferida douda decisão do Centro de Arbitragem Administrativa que, no processo n.º 603/2017-T, julgou procedente o pedido da então Autora de anulação das liquidações por esta pagas a título de AIMI no ano de 2017 e conseqüentemente, ordenou o reembolso dessa quantia e condenou a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver esse montante”.

A AT defende o seguinte, em suma:

- que o AIMI tem natureza de tributação real e não pessoal;
- que o AIMI incide sobre os prédios classificados como habitacionais e como terrenos para construção – independentemente da sua afetação potencial (atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6.º do CIMI) –, na medida em que os mesmos não constam expressamente na norma de delimitação negativa de incidência;

-
- que o legislador afastou da incidência os prédios urbanos classificados como “industriais, comerciais ou de serviços” e “outros” mas, optou expressamente por manter outros prédios que também integram o activo das empresas, como sejam os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, ao não os incluir na delimitação negativa consagrada, pelo que não afastou da incidência todos os prédios afectos às actividades económicas;
 - que a restrição foi efectuada atendendo à classificação dos prédios e não à sua ligação com determinada actividade económica;
 - que a Requerente pretende uma interpretação ab-rogante da norma, introduzindo-lhe um sentido que não foi consagrado pelo legislador na letra da lei, ainda que meramente de forma imperfeitamente expressa, ampliando, assim, o âmbito da exclusão de tributação de forma a abranger a totalidade dos prédios detidos pela Requerente;
 - que, quanto à *ratio legis*, o AIMI visa atingir uma parcela do património dos sujeitos passivos do imposto, incidindo sobre os bens imóveis constitutivos de um património, reconhecível juridicamente como capital de uma determinada entidade (singular ou colectiva), mas optou-se no n.º 2 do artigo 135.º-B por uma delimitação negativa da incidência, excluindo do AIMI imóveis que, pela sua potencial afectação, podem ser economicamente reconhecidos como factores de produção, a título de capital, ou seja, como bens intermediários que, conjugados com os demais factores de produção, produzem novas utilidades – bens económicos que satisfazem necessidades;
 - que nesta delimitação da incidência real fica patente que o critério adoptado pretende ser universalmente objectivo, induzindo maior uniformidade e igualdade no tratamento dos prédios alvo da tributação, em detrimento de outros critérios que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios;
 - que no âmbito da sua liberdade conformadora, o legislador afastou da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais;
 - que o critério escolhido pelo legislador – a classificação dos prédios urbanos como industriais, comerciais ou para serviços e outros – foi adoptado em detrimento de outros que apelassem a verificações casuísticas sobre o destino efectivo dado aos prédios;
 - que a intenção de pretender assegurar a ausência de impacto na actividade económica, não levou, no entanto, à exclusão da incidência do imposto das sociedades comerciais que, por

terem por objecto a prossecução de actividades económicas seriam afectadas em maior ou menor grau pelo ónus do imposto;

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

– os bens em causa e especialmente os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da actividade da Requerente, integram o próprio núcleo da actividade económica, são o objecto do comércio ou indústria, pois, destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, também à transformação em caso de neles serem erigidas construções para subsequente venda;

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

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

– não ocorre a inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e da autonomia do poder local;

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

- que relativamente à jurisprudência arbitral invocada pela Requerente (*maxime* decisão arbitral proferida no processo 603/2017-T), existe “farta jurisprudência totalmente oposta à por si invocada”;

– não são devidos juros indemnizatórios se se concluir pela inconstitucionalidade do regime legal do AIMI.

2.2 Apreciação das questões suscitadas pela Requerente

As questões suscitadas pela Requerente prendem-se, em suma, com a violação dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e da autonomia do poder local.

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

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

No Relatório desse Orçamento refere-se:

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

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

(...)

A tributação progressiva do património imobiliário

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis introduz na tributação do património imobiliário um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os

patrimónios mais avultados, com uma taxa marginal de 0,3% aplicada aos patrimónios que excedam os 600.000€ por sujeito passivo.

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

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

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

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

Artigo 135.º-B

Incidência objectiva

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

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

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

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

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que concerne ao afastamento da tributação relativamente aos prédios destinados a comércio, indústria ou serviços poderá entrever-se uma explicação na finalidade invocada para a criação desta nova tributação, que é ao financiamento da Segurança Social, assegurado através

da consignação de receitas do AIMI ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, prevista no n.º 2 do artigo 1.º do CIMI, na redacção da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

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

A sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social, sempre em dúvida, é uma preocupação permanente que tem justificado plúrimas iniciativas, bem evidenciadas nas Grandes Opções do Plano para 2017 (Lei n.º 41/2016, de 28 de Dezembro,) e para 2018 (Lei n.º 113/2017, de 29 de Dezembro) (3) entre as quais se inclui a **diversificação das fontes de financiamento**, que constitui um princípio há muito adoptado nas Leis de Bases da Segurança Social (artigo 78.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, artigo 107.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e artigo 88.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro).

A essência do princípio da diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social consiste na ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros, tendo em vista, designadamente, a redução dos custos não salariais da mão-de-obra (artigo 79.º da Lei n.º 17/2000, artigo 108.º da Lei n.º 32/2002, e artigo 88.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro), o que pode explicar que não seja aplicada a nova tributação do AIMI às pessoas colectivas detentoras de prédios destinados a actividades comerciais, industriais e serviços, por a detenção de prédios desses tipos por pessoas colectivas estar normalmente associada ao exercício dessas actividades, com o correspondente pagamento de contribuições para Segurança Social, como entidades empregadoras [artigo 92.º, alínea b), da Lei n.º 4/2007, e artigos 3.º, alínea a), e 14.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de Novembro].

Desta perspectiva, em que o legislador, carente de financiamento para a Segurança Social, privilegia a veste de cobrador de impostos à preocupação com o equilíbrio da tributação

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

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

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

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

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

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

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

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

-
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
 - n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
 - n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
 - n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

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

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

A capacidade contributiva das pessoas colectivas empresariais, relevante a aferição da aplicação do princípio da igualdade tributária, não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da actividade a que se destinam os imóveis. Na verdade, *«o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria. Nesta óptica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais - não se trata de*

sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam» (...) Os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe trabalhadora, instituindo uma "progressividade qualitativa" complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre o rendimentos pessoais». (5)

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

Por outro lado, se é certo que os diferentes destinos dos imóveis não implicam necessariamente distinção de nível de capacidade contributiva, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a actividade produtiva, designadamente os «comerciais, industriais ou para serviços», encontrará outra justificação (para além do já referido presumível maior contributo destas actividade para a Segurança Social por via das contribuições), pois reconduz-se, em última análise, a favorecimento destas actividades, que se harmoniza (e, por isso, terá fundamento constitucionalmente aceitável) com a obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP]. Sendo esta uma incumbência constitucionalmente considerada prioritária, a primeira elencada nesta norma, decerto que não será incompatível com a CRP dar-lhe protecção preferencial quando confrontada com os deveres constitucionais do Estado em matéria de habitação indicados no artigo 65.º da CRP, que, obviamente, também são protegidos através do bom funcionamento das actividades criadoras de riqueza.

Assim, se é certo que o regime do AIMI cria situações de discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património, no pressuposto de que há necessidade de dinheiro e tem de se encontrar novas formas de o arrecadar (como se refere no Relatório do Orçamento para 2017), haverá alguma justificação para que seja imposta da tributação a umas empresas e não a outras com mesma ou maior capacidade contributiva inerente ao património, sobretudo à luz da jurisprudência maioritária constitucional citada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que revela que é tolerável

constitucionalmente que os interesses do Estado cobrador de impostos (neste caso, a sustentabilidade da Segurança Social, reclamada pelos princípios da confiança e segurança) se sobreponham ao respeito rigoroso do princípio da igualdade.

Por outro lado, não sendo objectivo legislativo a tributação da habitação de luxo mas sim obter mais um meio de financiamento da Segurança Social, em sintonia com a opção política de diversificação, através de *“um imposto que recaia sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema”* (página 57 do relatório do Orçamento do Estado para 2017), é em função destes objectivos que há que apreciar se ocorre violação do princípio da proporcionalidade.

Desta perspectiva, afigura-se que esta nova tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade, pois é adequada ao fim em vista (propicia o aumento de receitas que se pretende obter), é necessária (à face da opção legislativa de aumentar as receitas da Segurança Social com diversificação de fontes) e não é ultrapassada uma medida razoável, designadamente quanto às pessoas colectivas, pois as taxas do novo imposto não são elevadas (e são menores para as pessoas coletivas do que para as pessoas singulares, nos termos do artigo 135.º-F), o imposto pago é dedutível a matéria tributável de IRC (artigo 135.º-J), são deduzidos valores consideráveis ao valor tributável (artigo 135.º-C) e não está demonstrado, nem há razão para crer, que os montantes arrecadados ultrapassem o que é necessário para a finalidade de reforçar a sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social.

Por isso, afigura-se que não se demonstra que seja também violado o princípio da proporcionalidade, não considerando o AIMI como um imposto confiscatório e expropriativo como pretende a Requerente.

Também afigura-se que não se demonstra que seja também violado o princípio da autonomia local.

Neste ponto, afirma tão-somente a Requerente que a "tributação em AIMI das empresas que se dedicam a actividade imobiliária traduz-se numa perda de receita do IMI (como imposto municipal), uma vez que poderá inviabilizar o seu equilíbrio económico-financeiro, conduzindo ao abandono da respectiva actividade" (...) "não tendo sido tomada em consideração a autonomia do poder local (artº 6º da CRP)" (vide artºs 35º e 36º da p.i.).

O artigo 6º da CRP estabelece o seguinte:

Artigo 6º

(Estado Unitário)

- 1. O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autónómico insular, e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática e da administração pública.*
- 2. Os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.*

Nesta parte não se descortina na petição uma fundamentação manifestamente suficiente para se aferir de tal violação, não podendo deixar de se concordar com que vem dito pela AT na sua Resposta.

Sem prejuízo, sempre se adiantará que, quer as taxas do IMI, quer a regra da afectação da sua receita aos municípios, não sofreram qualquer alteração com a criação do AIMI, imposto adicional cujas receitas têm um destinatário diverso, como se viu acima. Também com a criação do AIMI não foram afectados os poderes tributários das autarquias locais previstos na lei, em especial no Código do IMI. Se dúvidas não existem de que, com a criação do AIMI, aumentou a carga fiscal para muitas pessoas singulares e pessoas colectivas, tal fenómeno em nada belisca o princípio da autonomia do poder local.

Pelo exposto, a tributação do AIMI não é incompatível com os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e da autonomia do poder local, invocados pela Requerente, com base nos artigos 13.º, 18.º e 104.º, n.º 3, da CRP, relativamente aos terrenos para construção, mesmo que estejam classificados para fins comerciais, industriais ou para serviços.

Mais:

No seu pedido de pronúncia arbitral, invoca a Requerente, a final, decisão proferida pelo CAAD no processo n.º 603/2017-T no sentido favorável à sua pretensão.

Na sua resposta, a AT invoca e reproduz, nos dizeres da AT “farta jurisprudência totalmente oposta à por si invocada”.

Sobre este ponto, cumpre esclarecer que, na decisão arbitral proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 603/2017-T, o tribunal arbitral julgou “materialmente inconstitucional, o artigo 135º-B do CIMI na medida em que sujeita a tributação em AIMI a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.” e que, conseqüentemente, “a liquidação objeto do presente processo enferma de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, o que tem como consequência a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo)”.

Sucedo que, dessa decisão a Requerida interpôs recurso para o Tribunal Constitucional que, por acórdão de 29 de maio de 2019 (acórdão 306/2019, processo 756/2018, 3ª secção), decidiu: “*a) Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 135º-B, nºs 1 e 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aditado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2016, de 28.12, no segmento em que sujeita a tributação em adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI) a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis*”.

E, em consequência, o Tribunal Constitucional decidiu *b) Conceder provimento ao presente recurso, determinando-se a reforma da decisão recorrida em conformidade com o precedente juízo de não inconstitucionalidade.*”

Pelo que, em conformidade com o duto acórdão do Tribunal Constitucional, o tribunal arbitral reformou a decisão nos seguintes termos: a) *Julga improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, decide não decretar a anulação da liquidação objeto do processo, que assim se mantém na ordem jurídica; b) Julga improcedente o pedido de reembolso da quantia paga pela Requerente correspondente à liquidação e absolve a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido de condenação a devolver-lhe tal montante*”.

O Tribunal não desconhece diversa jurisprudência do CAAD que abordou a questão de não poder ser considerado no apuramento do valor patrimonial tributário sujeito a AIMI, "terrenos para construção" cuja potencial utilização coincida com fins "comerciais, industriais ou serviços" e que defendeu que o artigo 135.º-B do CIMI deve ser interpretado com o sentido de que não releva para efeitos do AIMI o valor tributável dos terrenos para construção que não se destinam a habitação em coerência com a opção legislativa de excluir da incidência os prédios classificados como «*comerciais, industriais ou para serviços*».

No caso dos autos, não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que os imóveis objecto de tributação de AIMI são terrenos para construção que se destinam aos fins aí indicados.

Ora, sendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva a titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado, poder-se-ia entender que não teria coerência não aplicar o tributo a edifícios destinados a comércio, indústria ou serviços 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, alguma jurisprudência do CAAD corroborou o entendimento de que deveria 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*» ou «*para comércio*» como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos destinados à construção desses prédios.

E que, a adoptar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela seria 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 comércio, indústria e 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.

A título de mero exemplo, vejam-se as decisões arbitrais proferidas nos Processos 675/2017-T e 686/2017-T (nesta última o árbitro do presente processo subscreveu a decisão na qualidade de vogal do Tribunal Arbitral Colectivo).

Em sentido diverso, como aliás são destacadas na Resposta da AT, diversas decisões arbitrais do CAAD entenderam que a literalidade das normas do AIMI conduz à incidência do imposto, e, para o que aqui importa, sobre os "terrenos para construção", independentemente da afectação que a estes venha a caber, uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência. Ou seja, abrangidos pela tributação em causa, nos termos da letra da lei, estão todos os prédios urbanos classificados como "*habitationais*" e todos os prédios urbanos classificados como "*terrenos para construção*", e não apenas alguns deles, sendo que caso o legislador, na sua norma de exclusão de tributação, pretendesse excluir uma parte dos prédios referidos nas

alíneas a) e c), do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI, teria tido todas as possibilidades de o fazer, por exemplo, subdividindo os terrenos para construção consoante os fins a que os mesmos se destinassem, o que não aconteceu.

Ora, em toda esta problemática do AIMI, em que as partes esgrimem diversos argumentos no sentido da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do mesmo, afigura-se claro para o Tribunal que, mais cedo ou mais tarde, as questões seriam objecto de análise pelo Tribunal Constitucional, até porque a AT recorreu ou recorre da totalidade, ou da grande maioria, das decisões arbitrais que decidiram por alguma inconstitucionalidade das normas do AIMI. Sendo que, caso o Tribunal Constitucional proferisse acórdãos em que não julgasse verificadas inconstitucionalidades nestas matérias do AIMI, as decisões arbitrais de sentido contrário teriam ou terão que ser reformadas. É que, 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”.

Da análise que o Tribunal tem vindo a fazer do presente processo, já atrás foi determinado que a tributação do AIMI não é incompatível com os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e da autonomia do poder local.

A única questão que poderia levantar algumas dúvidas prendia-se com o sufragar ou não o entendimento de se interpretar extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como «*para serviços*» ou «*para comércio*», como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos destinados à construção desses prédios. E que, como acima se referiu, a adoptar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela seria materialmente inconstitucional, sendo incompatível com o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Sucedede que, quanto à constitucionalidade desta questão, já se pronunciou o Tribunal Constitucional nos acórdãos n.º 299/2019 e 494/2019, que decidiram não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 135º-B n.º 2 do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito da aplicação do AIMI, os “terrenos para construção” com fins de comércio, indústria e serviços ou outros.

No acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019 relativo ao processo n.º 752/2018 refere-se que *“o AIMI constitui, então, um novo imposto sobre o património, de alcance parcelar ou analítico – torna a titularidade de património imobiliário e, mesmo dentro deste, tão somente a detenção de algumas tipologias de prédios urbanos – e natureza estática, visando tributar a força económica que se materializa no valor agregado dos prédios urbanos titulados pelo sujeito passivo e, à semelhança de outros tributos sobre o património, como o IMI, independentemente do ganho que produzam”*.

O referido Acórdão refere que a introdução desta diferenciação na estrutura do AIMI assente eminentemente em razões de política económica, de proteção da atividade económica das empresas titulares de prédios urbanos.

No mesmo Acórdão pode ler-se que *“(…) foi através das 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 81º, alínea a) da Constituição), o que pressupõe o bom funcionamento das atividades económicas. (...) 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.*

Na redação final, os critérios assentes na atividade económica do contribuinte foram substituídos pela remissão para as espécies de prédios urbanos estabelecida no artigo 6º do CIMI”.

A tributação em sede de AIMI dos terrenos para construção decorre de nele se terem constituído direitos de construção ou de operações de loteamento, que, de acordo com o acórdão atrás referido, se “*traduz numa posição patrimonial do seu detentor e um valor de mercado próprio, (...) terreno para construção e prédio construído não são realidades económicas equivalentes ou assimiláveis, no domínio da tributação do património imobiliário urbano (...)”.*

Ainda no mesmo Acórdão se refere que “*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 reafecção 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. (...)*

Por outro lado, é claro que, obedecendo a teologia 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 nexó 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”.

Tendo também concluído o Tribunal Constitucional que 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).

Assim, e em face ao exposto, julga-se ser de aplicar a jurisprudência mais recente daquele Alto Tribunal e, sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que a liquidação de AIMI não viola a Constituição, nem é ilegal, devendo ser mantida.

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

V. Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.997,28 (mil novecentos e noventa e sete euros e vinte e oito cêntimos).

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros) a cargo da Requerente.

Lisboa, 14 de dezembro de 2019

O Árbitro,

Pedro Miguel Bastos Rosado