

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 75/2019-T

Tema: AIMI – Prédios afetos a Serviços - artigo 135º B, nº 2 do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 05/02/2019 **A..., Lda**, contribuinte fiscal número ..., com sede na Rua do ..., nº..., ...-..., ..., doravante designada por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes¹, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. O objeto do pedido arbitral, em cumulação de pedidos, em conformidade com o alegado pela Requerente, é a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa nº ...2018..., datado de 6 de outubro de 2018, referente à liquidação de AIMI de 2017, e do indeferimento do pedido de reclamação graciosa nº...2018..., datado de 5/11/2018, referente à liquidação de AIMI de 2018, ambos apresentados pela Requerente junto do serviço de finanças de ..., no valor global de de **€4.094,26** (quatro mil e noventa e quatro euros e vinte e seis cêntimos).

¹ Cf. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (artigos 228.º e 229.º), Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro (artigo 9.º) e Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro (artigo 17.º).

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 05/02/2019, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 06/02/2019 e, automaticamente, notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 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, no dia 27/03/2019, designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 16 /04/ 2019. Nesta mesma data foi proferido despacho arbitral, notificado à requerida, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. No dia 22/05/ 2019, a Requerida apresentou a sua Resposta e a junção do respetivo Processo Administrativo (PA). Na sua resposta, veio a AT pugnar pela legalidade dos atos tributários impugnados e, considerando que a questão em apreciação é exclusivamente de direito, veio requerer a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.
7. Em 25/06/2019, foi proferido despacho arbitral para, em cinco dias, a Requerente se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa da reunião, presumindo-se a sua aceitação, no caso de nada vir dizer no prazo fixado. Em 22/07/2019 foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT. Foi, ainda, fixado o prazo de dez dias, igual e sucessivo, para prolação da sentença arbitral, dentro do limite de prazo fixado no artigo 21º do RJAT e notificada a Requerente para dentro desse

mesmo prazo vir juntar aos autos comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

8. As Partes apresentaram as suas alegações escritas, respetivamente, a Requerente em 11/09/2019 e a AT em 20/09/2019.

9. Por despacho de 16/10/2019, o prazo para decisão foi prorrogado por mais 2 meses, atendendo aos períodos de férias judiciais ocorridos, os quais suspendem os prazos para a pratica de atos pelas partes, continuando a correr o prazo para proferir a decisão arbitral, o que conduz a uma excessiva acumulação de decisões s proferir nos meses que se seguem às férias judiciais de verão, pelo que a prorrogação do prazo se justifica pela necessidade de ponderação devida sobre a decisão final, após o prazo fixado às partes para alegarem, de acordo com a tramitação descrita.

10. No seu pedido a Requerente pretende a declaração de ilegalidade de dois atos tributários, a saber:
 - o despacho que contém a decisão do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao AIMI do ano de 2017;
 - o despacho que contém a decisão do despacho de indeferimento do pedido de Reclamação Graciosa referente ao AIMI do ano de 2018.

Constata-se que, os dois despachos impugnados são relativos ao mesmo prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., do Distrito e Concelho de ..., Freguesia de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº..., como resulta dos documentos nºs 1 a 7 juntos aos autos pela Requerente, em anexo ao Pedido Arbitral.

11. Na resposta da AT veio esta alegar uma exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral decidir o presente processo. Alega ainda a impropriedade do meio processual para impugnar o despacho de rejeição do pedido de revisão da liquidação de AIMI de 2017. Já em fase de alegações veio, ainda, alegar que não estavam verificados os pressupostos da coligação de pedidos (embora, certamente por lapso, faça referência a indevida “*coligação de autores*”). Assim sendo, impõe-se, em primeiro lugar aferir da procedência ou não das questões prévias suscitadas pela AT.

II – QUESTÕES PRÉVIAS:

A) Da invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral

12. Alega a AT, nos artigos 4º a 6º da sua resposta, que: *“no âmbito da liquidação de AIMI do ano de 2017 e 2018, a AT indeferiu a pretensão da Requerente por considerar que, sendo a Requerente titular apenas de um imóvel que é um terreno para construção, vocacionado para serviços, estes terrenos devem ser incluídos na soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular, nos termos do disposto no artigo 135.º-B n.º 1 do CIMI não sendo excluídos da incidência objetiva do AIMI, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, como melhor se explicará adiante.*

A Requerente, pugna que o valor apurado decorreu de erro de Direito imputável aos serviços, porquanto os terrenos para construção estão excluídos do n.º 2 do artigo 135.º-B, n.º 2 do CIMI, e em consequência, solicitou a revisão da respetiva liquidação (ano 2017), e Reclamou Graciosamente quanto à liquidação do ano de 2018.

Ora, como de seguida se passará a demonstrar, face ao texto da lei atualmente em vigor, o qual reflete de forma fiel e fidedigna as opções do legislador em determinado contexto histórico, as quais estão devidamente documentadas nos relatórios do orçamento do Estado, não assiste qualquer fundamento à pretensão da Requerente,

Conforme resulta do P.P.A. estão em causa a pronuncia sobre dois procedimentos, especificando, temos uma rejeição liminar por intempestividade do pedido de Revisão

Oficiosa referente à liquidação de AIMI do ano de 2017 e um indeferimento expresso de uma Reclamação Graciosa referente à liquidação de AIMI do ano de 2018.

Relativamente ao objeto da rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa por intempestividade (liquidação do ano de 2017), resulta inequívoco que estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Destarte, o processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhante ao processo de impugnação judicial, em relação à qual «deve constituir um meio processual alternativo».

A referida circunstância é evidente perante o disposto na Lei de Autorização Legislativa ao abrigo da qual foi constituída a arbitragem tributária «como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária» (cf. n.os 1, 2 e 4, alínea a), do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Termos em que se verifica a identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral o que significa que está afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, quando meio de reação não é a impugnação judicial.

Subsequentemente, atento o exposto, constata-se que a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT.

Ou seja, está fora das competências materiais do Tribunal Arbitral, a sindicância e/ou análise desta rejeição liminar por intempestividade do pedido – sendo que a lei estabelece como meio próprio de reação a Ação Administrativa e não a Impugnação – cfr. artigo 97º - 2 do CPPT. Isto porque está em causa um ato administrativo em matéria tributária, que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, não temos aqui uma pronúncia de mérito tendo apenas e tão só uma rejeição por intempestividade. Face o exposto em supra, ter-se-á de concluir pela impropriedade do meio ou pela incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o “*thema decidendum*”. Assim, será de concluir pela impossibilidade do tribunal arbitral decidir

o presente litígio (na parte relativa à liquidação do ano de 2017), quer se considere estarmos perante a exceção de incompetência material do tribunal arbitral ou perante exceção dilatória de impropriedade do meio. Daqui, decorre a absolvição da instância da Requerida, nos termos das disposições conjugadas do artigo 278.º do CPC, artigo 2.º do RJAT, 2.º da Portaria de vinculação ao CAAD e 4.º, n.º 2, al. a), do ETAF ex vi artigo 29.º do RJAT. “(sublinhados nossos)

13. Nas alegações escritas a Requerente veio responder à exceção nos termos seguintes:

“Alega a Requerida que, em paralelo com a impugnação de uma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa, está também em causa nos presentes autos a rejeição liminar por intempestividade de um pedido de Revisão Oficiosa referente à liquidação de AIMI do ano de 2017. Alega ainda que se trata de um acto administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do acto de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial.

Ora, de acordo com o alegado pela Requerente no Requerimento de Arbitragem, a AT, sob a aparência de um despacho de indeferimento de uma reclamação graciosa, decidiu sobre o mérito da pretensão da Requerente, referindo que o terreno para construção com afectação a serviços não se encontra abrangido pela exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º B do CIMI. Tendo apreciado a procedência do pedido, pode o mesmo ser sindicado junto deste CAAD.”

14. Considerando as posições que vêm expostas, quanto à questão da incompetência material do Tribunal Arbitral, alegada na resposta. Os fundamentos da AT assentam na sua interpretação do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, pois considera que apenas se vincula nos termos daquele diploma se o pedido de declaração de ilegalidade de ato de autoliquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de reclamação graciosa. Alega ser este o entendimento a extrair do disposto no artigo 131.º do CPPT, reforçando que esta interpretação deverá prevalecer sob pena de violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da separação de poderes. Vejamos, pois, se lhe assiste razão.

15. Precisamente sobre esta questão já se pronunciaram diversos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, todos no sentido de considerarem que o âmbito de competência material, tal qual vem configurada no RJAT e na Lei de autorização legislativa que lhe serviu de base, abrange a competência para conhecer da ilegalidade de decisões que incidem sobre pedido de revisão oficiosa de ato tributário. Entre estes, salientamos a jurisprudência vertida no acórdão arbitral nº 333/2017 – T. Posição sufragada pelos nossos Tribunal Central Administrativo Sul em mais do que uma decisão, nomeadamente, na que apreciou a impugnação do acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 333/2019-T, no qual decidiu o Tribunal Administrativo Sul (TCAS), por acórdão de 25-06-2019 ², concluindo pela competência do tribunal arbitral, improcedendo a alegada impugnação por excesso de pronúncia (incompetência). Vejamos, no essencial e de forma muito sucinta, os argumentos do TCAS a este propósito, vertidos no Acórdão de 25-06-2019:

“Conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta [alínea a)] e a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais [alínea b)]. Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da Autoridade Tributária (AT) à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT. Com efeito, o artigo 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas

² Cfr. Acórdão do TCAS, proferido no processo nº 44/18.6 BCLSB – Impugnação da Decisão Arbitral (CAAD) n.º 333/2017-T, de 10-04-2018. Sobre idêntica questão, vd. Acórdão TCAS de 27/04/2017, proferido no processo n.º 08599/15.

áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Nos termos da alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011 ficam excluídas do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Considerando aqueles preceitos legais a decisão arbitral concluiu pela viabilidade de apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, julgando não verificada a excepção de incompetência suscitada. Concordamos na íntegra com todo o discurso fundamentador da decisão arbitral (...)"

16. Posto isto, seguindo a jurisprudência deste Acórdão e à da decisão arbitral nele apreciada, cuja fundamentação foi integralmente aceite como adequada pelo TCAS, entende-se que a referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT. Não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do artigo 132.º do mesmo Código), se impedisse o recurso à jurisdição arbitral só por essa impugnação administrativa não ter sido efetuada por desnecessária.

17. No caso dos presentes autos é pedida a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do AIMI referente ao ano de 2017. Como a própria AT admite na Resposta, a pretensão da Requerente foi indeferida por ter considerado que, *“sendo a Requerente titular apenas de um imóvel que é um terreno para construção, vocacionado para serviços, estes terrenos devem ser incluídos na soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular, nos termos do disposto no artigo 135.º-B n.º 1 do CIMI não sendo excluídos da incidência objetiva do AIMI, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo...”*
18. Ora, assim sendo importa esclarecer se a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo artigo 2.º do RJAT. Na verdade, neste artigo 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os *«pedidos de revisão de actos tributários» e «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação»*.
19. Citando, em parte, a jurisprudência do Acórdão TCAS e do Acórdão Arbitral supramencionados, *“a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão*

impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.”

20. Por outro lado, acresce dizer que foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.
21. Assim sendo, chegados à conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.

22. A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa. A interpretação exclusivamente baseada no teor literal, como pretende a AT no presente processo, não é aceitável, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, do Código Civil (CC), proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que *«a interpretação não deve cingir-se à letra da lei»*, devendo, antes, *«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»*.³
23. Como bem se refere nos acórdãos supracitados (Ac. TCAS e AC. Arbitral nele apreciado) *“é manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de atos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa. Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária. Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no*

³ Neste sentido, vd. BATISTA MACHADO, J. (1989) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador. Coimbra Editora, pág. 182.

n.º 3, do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que «sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º». Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.»

24. Por tudo o que se deixa exposto, e sem necessidade de maior desenvolvimento, não se vislumbra qualquer razão para vedar o acesso à via arbitral a um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário, nos termos previstos no artigo 78º da LGT. Por isso, é de concluir, em conformidade com a jurisprudência do TCAS, suprarreferida, “*que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos. Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma, é associar a fórmula abrangente «recurso à via administrativa» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário) à «expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», que tem potencial alcance restritivo à reclamação graciosa; outra é utilizar a fórmula «precedidos» de recurso à via administrativa, reportando-se às «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos», que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra «precedidas». Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º*

1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto e a redacção daquela norma ser manifestamente defeituosa. Para além disso, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).”

25. Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via administrativa», que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expresso, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adoção da interpretação que consagre a solução mais acertada.
26. É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjetivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos tributários proferidos no seguimento de pedido de revisão oficiosa.

Dito de outro, o Tribunal Arbitral é competente para conhecer dos pedidos formulados nos presentes autos, pelo que improcede a exceção de incompetência material invocada pela AT.

B) Quanto à impropriedade do meio processual

27. Na sua resposta veio ainda a AT invocar a impropriedade do meio processual utilizado pela Requerente para a impugnação do despacho de rejeição do pedido de revisão da liquidação de AIMI de 2017. Entende a AT que o despacho em causa consubstancia um ato administrativo em matéria tributária que por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável por via de impugnação, nos termos previstos no artigo 97º, nº1 alínea a). Considera que o meio processual adequado será a ação administrativa. Porém, também não lhe assiste razão quanto a este ponto.
28. A este propósito, há vasta jurisprudência dos nossos Tribunais superiores a afirmarem entendimento diferente do que a Requerida vem alegar. Como bem decidiu o TCAS, no processo nº 00262/04, de 11/01/2005, a impugnação é um meio processual adequado para reagir contra o despacho de rejeição do pedido de revisão de uma liquidação tributária. Citando o Acórdão:

“Tendo em conta que o artigo 97º, do CPPT prevê que o processo judicial tributário compreende não apenas a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (nº 1, d)), mas também o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação (cfr. alínea p) do mesmo preceito), deve concluir-se que a impugnação judicial é o meio processual tributário próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão

oficiosa de liquidação de emolumentos notariais. E o prazo de apresentação da impugnação será o previsto no artº 102º nº 1 al. e) do CPPT”.

29. Assim sendo, o meio processual utilizado pela Requerente é o adequado e o recurso à impugnação judicial ou ao pedido de constituição de Tribunal Arbitral são meios processuais adequados para o conhecimento do mérito da questão. Pelo que, não assiste razão à AT neste ponto.

C) Da alegada impossibilidade de coligação de autores

30. A Requerida, nas alegações escritas, veio alegar a «*impossibilidade de coligação de autores*», questão que não tinha sequer referido na sua resposta ao pedido arbitral. Certo é que, o que vem alegado a este propósito, já em fase de alegações escritas, não faz sentido porquanto não estamos, seguramente, perante coligação de Autores ou de partes, pois a Requerente é uma única pessoa coletiva e a demandada uma mesma entidade, a Requerida. Não havendo pluralidade de partes (ativa ou passiva) não se alcança o que pretende a Requerida com a alegação da «*impossibilidade de coligação de autores*». Provavelmente, quereria a AT pôr em causa a eventual impossibilidade de cumulação de pedidos e não de coligação de autores. Apesar do lapso e confusão inerente e a invocação tardia (em fase de alegações) o Tribunal, na dúvida, tomará conhecimento da suscitada a questão, sendo que também quanto a esta matéria a Requerida AT não tem razão, como se demonstrará, ainda que sumariamente.

31. Nos presentes autos, como já resulta do supra exposto, a Requerente cumula o pedido de anulação por ilegalidade de dois actos tributários distintos, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao AIMI de 2017 e o indeferimento da Reclamação Graciosa relativa ao AIMI de 2018. Ambos referentes ao mesmo prédio (imóvel descrito pormenorizadamente nos documentos nos 1 a 7 juntos em anexo ao pedido arbitral), propriedade da mesma pessoa jurídica coletiva, no caos, a Requerente. Em causa em

ambos está o mesmo imposto: AIMI, embora referente a anos distintos, 2017 e 2018. Poderia formular tal coligação de pedidos? Esta é a questão que, verdadeiramente se extrai com algum sentido da alegação da Requerida. E, diga-se, que não tem qualquer razão no que vem alegar.

32. Dispõe o artigo 3.º, n.º 1 do RJAT preceitua que: *«A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.»*.

Por seu turno, o artigo 104.º do CPPT prevê que a cumulação de pedidos é admissível em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão. Ora, todos estes elementos se verificam no caso dos presentes autos: identidade do imposto (AIMI); os fundamentos de facto são os mesmos; está em causa a aplicação do mesmo normativo legal, ou seja, o artigo 135º B, nº 2 do CIMI.

33. Assim, e sem necessidade de maiores desenvolvimentos, se conclui que não faz sentido a alegação da Requerida, quando alega que: *“Não se verifica no caso em apreço os pressupostos de coligação de autores pois não se verifica a mesma realidade material controvertida, nem identidade da causa de pedir ou dos pedidos, pois estamos perante imóveis diferentes que deram origem a atos de liquidação diferenciados. Aliás, não se verificando a identidade dos imóveis, a Requerente não faz prova sequer da identidade de classificação matricial dos prédios em causa.”*

34. Pelo contrário, dos documentos juntos aos autos pela Requerente conclui-se precisamente que estamos perante o mesmo prédio, propriedade da Requerente e perante a alegação de ilegalidade de dois despachos distintos, apenas, por se referirem ao mesmo imposto (AIMI) mas de anos diferentes (2017 e 2018), sendo a mesma questão de facto

e de direito que se discute em ambos os atos tributários impugnados: saber se o prédio em questão está ou não sujeito a AIMI, ao abrigo do artigo 135º, B, nº 2, por entender a Requerente que este normativo é inconstitucional.

35. Ora, é pacífico o entendimento segundo o qual, *«Os factos serão essencialmente os mesmos quando forem comuns as pretensões do autor (...) de forma a que se possa concluir que, se se provarem os alegados relativamente a um ato, existirá suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos os pedidos»*⁴

36. Aliás, ressalvando as diferenças, relembre-se que é jurisprudência pacífica dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que, tendo em conta o princípio da simplificação e economia processual, considera admissível a cumulação de pedidos, mesmo quando a identidade das situações de facto possa não se verificar, *“desde que a sua procedência dependa da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, a tal não obstante o facto dos atos de liquidação respeitarem a veículos diferentes, datas e fundamentos de transmissão diferentes, pois que as circunstâncias de facto são essencialmente idênticas.”*⁵

37. No caso *sub judice*, não se configura qualquer situação de coligação de autores, mas tão só de cumulação de pedidos, sendo certo que estão reunidos os pressupostos para a cumulação, pelo que o Tribunal Arbitral considera improcedente a exceção invocada e tomará conhecimento do pedido.

III – SANEAMENTO DO PROCESSO

⁴ Neste sentido, cfr: opinião de Jorge Lopes de Sousa in «Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária» in Guia da Arbitragem Tributária 2013, Almedina.

⁵ Neste sentido cfr, entre outras, a Decisão Arbitral proferida no processo arbitral 45/2015-T; processo arbitral n.º 3/2015 – T, disponíveis in www.dgsi.pt; e, ainda, Acórdão do STA, de 06-03-2013, proferido no processo 327/12.

38. Resolvidas as questões prévias (exceções) constata-se que o Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, todos do RJAT.

39. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio e as partes são legítimas e detêm personalidade e capacidade jurídicas e judiciárias.

O processo não enferma de nulidades.

40. Posto isto, cumpre decidir sobre a **matéria de facto assente** e, em conformidade, sobre **a matéria de direito** cuja apreciação foi suscitada no pedido arbitral.

IV - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

41. Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial de investimento imobiliário, com sede Rua ..., n.º..., ...-..., na cidade de ...;
- b) A Requerente é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., do Distrito e Concelho de ... e Freguesia de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., como resulta do Caderneta Predial junta como documento nº3, em anexo ao pedido arbitral;

-
- c) O prédio descrito na alínea anterior tem um Valor Patrimonial Tributário (VPT) de 511.781,70€ (quinhentos e onze mil setecentos e oitenta e um euros e setenta cêntimos);
- d) Por liquidação datada de 30 de junho de 2017, com o nº 2017..., foi liquidado AIMI, por aplicação da taxa de 0,4% sobre o referido VPT, no montante de 2.047,13€ (dois mil e quarenta e sete euros e treze cêntimos);
- e) Por liquidação datada de 29 de junho de 2018, com o nº 2018..., foi liquidado AIMI, por aplicação da taxa de 0,4% sobre o referido VPT, no montante de 2.047,13€ (dois mil e quarenta e sete euros e treze cêntimos);
- f) Do teor dos documentos juntos ao pedido arbitral com os nºs 3 e 7, respetivamente, caderneta predial e alvará de loteamento, conclui-se que se trata de prédio enquadrado na categoria de “*terreno para construção*”, com potencialidade construtiva para habitação, equipamentos sociais, turismo, indústria, serviços e comércio;
- g) Em 03/09/ 2018 a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa de liquidação de AIMI relativa ao ano de 2017, emitida em 30 de junho de 2017, por considerar haver erro imputável aos serviços, por não considerarem o prédio excluído do nº2, do artigo 135º B do CIMI;
- h) Em 05/11/2018 a Requerente foi notificada do despacho de rejeição do pedido de revisão da liquidação de AIMI de 2017, conforme ofício nº ..., datado de 08/10/2018, emitido pelo Serviço de Finanças de ... (SF);
- i) Do teor do referido despacho de rejeição consta a fundamentação da rejeição do pedido por intempestividade, alegando o SF que a liquidação de AIMI de 2017 não padece de erro imputável aos serviços, pois que tributa um terreno para construção, tipo de prédio que não está excluído de incidência de AIMI, pelo que, quando muito o sujeito passivo poderia ter reclamado graciosamente da liquidação no prazo de 120 dias a contar da data limite de pagamento do imposto;
- j) A Requerente apresentou, também em 2018, pedido de Reclamação Graciosa do ato de liquidação de AIMI referente ao ano de 2018, com os mesmos fundamentos que indicara para o pedido de revisão do ato de liquidação de AIMI de 2017;

- k) Após notificação ao sujeito passivo para exercício do seu direito de audiência prévia, que este exerceu, o pedido de Reclamação Graciosa foi indeferido por despacho datado de 08/10/2018, com o nº de Ofício..., notificado à Requerente em 05/11/2018;
- l) Do teor do despacho de indeferimento consta a respetiva fundamentação de direito, que se dá por integralmente reproduzida, como bem consta do documento nº 2 em anexo ao pedido arbitral;
- m) A Requerente apresentou em 05/02/2019 pedido de constituição de tribunal arbitral para impugnação por ilegalidade dos dois despachos, respetivamente, supra descritos, peticionando a anulação dos referidos despachos, bem assim como das liquidações de AIMI de 2017 e 2018 subjacentes às referidas decisões.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

42. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

43. Os factos descritos foram dados como provados com base na prova documental que a requerente juntou ao pedido arbitral, não impugnados pela AT, bem assim como no reconhecimento expresso ou tácito como verdadeiros, pela posição assumida pelas partes nos respetivos articulados.

Concretamente, os factos constantes das alíneas a), b), c) h), i), j) e k) foram considerados provados com base nos documentos nºs. 1, 2, 3, 6 e 7 juntos aos autos em anexo ao pedido arbitral. Os factos constantes das alíneas d), e), g) resultam provados pelo conteúdo dos docs. nºs 1, 2, 4, 5 e 6.

A alínea f) resulta provado pelos documentos nºs 3 e 7 e o facto constante da alínea l) resulta provado pelo teor do documento nº 2. De resto, as partes convergem quanto à matéria de facto considerada provada, resultando a sua divergência apenas e só quanto à matéria de direito, sobre a qual cumpre decidir.

V – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

44. Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito suscitadas pela Requerente, a saber:

- a. A ilegalidade do despacho do despacho de rejeição do pedido de revisão da liquidação de AIMI referente ao ano de 2017 por intempestividade ou por erro na aplicação do Direito ao caso concreto – AIMI 2017?
- b. A ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de Reclamação Graciosa proferidos pela AT, por erro na aplicação do Direito ao caso concreto – AIMI 2018;
- c. A inconstitucionalidade do n.º 2, do artigo 135.º B, do CIMI.

a) Quanto à primeira questão:

45. – O primeiro despacho impugnado refere-se ao pedido de revisão da liquidação de AIMI relativa ao ano de 2017, o qual configura um despacho de rejeição por intempestividade da apresentação do pedido de revisão. Porém, como bem resulta do documento n.º 1 junto em anexo ao pedido arbitral, para concluir pela intempestividade da apresentação do pedido de revisão, é notório, que o Serviço de Finanças teve de apreciar o mérito dos fundamentos evocados pela Requerente, para aferir se houve ou não erro imputável aos serviços, pois se assim não fosse, estaríamos perante um pedido de revisão oficiosa intempestivo.

Depois de analisar os argumentos invocados como fundamento para o pedido de revisão, o Serviço de Finanças concluiu que liquidou o imposto em conformidade com os critérios previstos na lei, aplicando a taxa devida ao VPT do prédio, pelo que, inexistindo erro imputável aos serviços, o pedido foi considerado intempestivo, pois devia ter sido apresentado no prazo da reclamação graciosa, nos termos previstos no n.º1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT).

46. Posto isto, importa aferir da eventual intempestividade do pedido arbitral, quanto ao pedido relativo ao AIMI de 2017, tendo em consideração que o objeto deste pedido diz respeito ao despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa de uma liquidação de AIMI de 30/06/2017, apresentado pelo sujeito passivo (Requerente) em 03/09/2018. É que, caso se considere que o referido pedido de revisão foi apresentado fora de prazo, então haverá que decidir pela legalidade do despacho de rejeição, por extemporaneidade do pedido.
47. Ora, pedido de revisão dos atos tributários está sujeito aos prazos estabelecidos no artigo 78º da LGT, relevando no caso concreto o disposto no nº1 , segundo o qual *“a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*
48. No caso dos presentes autos o pedido de revisão oficiosa foi fundamentado exclusivamente em erro imputável aos serviços (art. 78º, nº1), pelo que não foi invocado, nem poderia ser, nenhuma das circunstâncias previstas nos nºs 3 a 7 do mesmo artigo, que permitem um prazo mais alargado quando a revisão da matéria tributável apurada seja requerida com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
- O nº1 do artigo 78º da LGT, prevê duas situações e prazos distintos, a saber: 1) *“a revisão do ato tributário por iniciativa do sujeito passivo, a efetuar dentro do prazo de 120 dias previsto para a reclamação graciosa, com fundamento em qualquer ilegalidade”* (1ª parte do nº 1); 2) *“a revisão do acto tributário por iniciativa da Autoridade Tributária, dentro do prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”* (2ª parte do nº 1).
- No caso em apreço o erro imputável aos serviços decorre, na perspetiva da Requerente, de erro de direito na aplicação do AIMI ao prédio em causa, que considera estar excluído

da tributação por se tratar de “*terreno para construção afeto a serviços*”. Ora, sendo a iniciativa do sujeito passivo, a verificar-se algum erro imputável aos serviços, o pedido tem de se enquadrar nos pressupostos definidos no nº1, do artigo 78º da LGT e aos prazos aí previstos.

A este propósito a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), consolidada, tem vindo a defender que “*podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (...), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento*”.⁶ Ou seja, pode o sujeito passivo aproveitar o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do nº 1 do artigo 78º da LGT, desde que o pedido de revisão oficiosa seja formulado com fundamento em erro imputável aos serviços.

No mesmo sentido, também a jurisprudência arbitral tem vindo a considerar que “*o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar actos ilegais e, como tal, a AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a actividade da AT impõem essa correcção oficiosa. Assim, se por um lado é admissível a revisão do acto por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada revisão oficiosa*”.⁷

49. Acresce que, o artigo 78º da LGT consagra um poder-dever, decorrente dos princípios da justiça, da legalidade e da igualdade, os quais a AT está obrigada a observar por força do disposto nos artigos 266, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 55º

⁶ Neste sentido, vd., entre outros, Ac. STA de 04-05-2016, proferido no processo nº 407/15, disponível in: www.dgsi.pt.

⁷ Neste sentido, vd. Decisão Arbitral nº 414/2017-T, de 30 de janeiro de 2018, disponível in: www.dgsi.pt

da LGT. O seu sentido é impor a correção oficiosa de todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. Assim, é premente que o Tribunal Arbitral determine se, no caso em apreço houve ou não erro imputável aos serviços, uma vez que daqui decorre a determinação do prazo de apresentação do pedido de revisão, que irá condicionar, em última instância, o prazo de apresentação de impugnação no CAAD, via pedido de pronúncia arbitral.

50. Chegados aqui, resta aferir o que deverá entender-se por erro imputável aos serviços. A jurisprudência dos nossos Tribunais superiores tem entendido, de forma pacífica, que “*o acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada. O regime de revisão do acto tributário previsto no artº.78, da L.G.T., consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o pedido de constituição de Tribunal arbitral (...). Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no artº.78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr.parte final do nº.1, do artº.78), a injustiça grave ou notória (cfr.nº.4, do artº.78) ou a duplicação de colecta (cfr.nº.6, do artº.78, da L.G.T.). (...). O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o artº.78, nº.1, 2ª parte, da L.G.T., embora não*

compreenda todo e qualquer vício (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só erros, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro. Por outras palavras, o dito erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial. (...)”⁸

51. Em suma, o pedido de revisão tem de se alicerçar em erro imputável aos serviços, podendo apresentado no prazo de quatro anos. Porém, esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito resultando de aplicação dos critérios legais de forma errada, equívoca e contrária à lei. Existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266.º da Constituição como o artigo 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária atuar em plena conformidade com a lei.⁹ O erro imputável aos serviços envolve o erro de facto e o de direito, desde que imputável à AT e não a conduta negligente do contribuinte. Neste caso o prazo para apresentação do pedido de revisão é alargado a quatro anos, precisamente o mesmo prazo que é concedido à AT pela 2ª parte do nº1 do artigo 78º.

52. Resulta, assim, claro que não se pode considerar como erro de direito imputável aos serviços aqueles casos em que a divergência assente em diferente interpretação da norma aplicável. Não se pode concluir que tal circunstância seja necessariamente imputável à administração tributária, já que lhe compete aplicar as leis da República, aprovadas pelos

⁸ Cfr.: Acórdão do TCAS, proferido no processo nº 1349/10.0BELRS, de 23-03-2017, in www.dgsi.pt.

⁹ Neste sentido, cfr: Acórdão Arbitral proferido no processo 114/2019-T, de 15/07/2019, in <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=408&id=4232>

órgãos constitucionalmente competentes sob pena de violação do princípio da separação de poderes.

53. No caso concreto a AT considerou, na análise efetuada ao pedido de revisão, que o mesmo só podia ser enquadrado no nº1 do artigo 78º da LGT e que, atentos a factualidade e os argumentos aí evidenciados o referido pedido de revisão só teria enquadramento no prazo da reclamação, com fundamento em qualquer ilegalidade. Ora, verificando-se, à data da apresentação do pedido de revisão já ultrapassado esse prazo de reclamação, a AT concluiu ser extemporâneo o pedido de revisão oficiosa.
54. Da informação e despacho proferidos pela AT depreende-se que o entendimento aí vertido, e que fundamenta o despacho proferido vai no sentido de que, no caso *sub judice*, não se verifica qualquer erro imputável aos serviços, já que estes se limitaram a aplicar a lei, pelo que não tinha o pedido enquadramento no prazo de quatro anos a que se refere o artigo 78º, nº 1, 2ª parte. Analisando as posições das partes, face ao regime legal da revisão, e em conformidade com a jurisprudência arbitral vertida na Decisão Arbitral nº 527/2018-T, de 6 de Maio de 2019, que aqui se acompanha, entende este Tribunal Arbitral que *“é manifesto que não pode ser imputado qualquer erro à AT antes do pedido de revisão oficiosa, pelo que o mesmo não pode ser invocado para dilatar o prazo de impugnação das liquidações, ainda que as mesmas pudessem não ser correctas.”* por incorporarem a aplicação de uma lei com a qual não se concorda.
55. Com efeito, e seguindo o teor da mesma decisão, aplicável ao caso em análise, *“apenas decorridos os prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Requerente solicitou a revisão oficiosa das liquidações ao abrigo do (...) artigo 78.º da LGT”* e, não obstante *“à data da apresentação dos pedidos de revisão (...), ainda se encontrava a decorrer o prazo de quatro anos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (...), ao abrigo da segunda parte do citado preceito e dentro do referido prazo, apenas pode ser efectuada revisão oficiosa de atos de liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços. Ora, conforme acima se concluiu, não se verifica que as*

liquidações impugnadas enfermem do erro (...) imputável aos serviços da administração tributária, que possibilite o alargamento do prazo para ser efetuada a sua revisão oficiosa (...)”.

56. Retornando ao caso concreto, o verdadeiro fundamento da revisão da liquidação de AIMI 2017 assenta na divergência sobre o sentido da interpretação da norma jurídica contida no artigo 135º B, nº2, do CIMI, incluindo a sua eventual inconstitucionalidade. Tal não consubstancia erro na aplicação da lei, mas antes uma aplicação da lei a que a AT está obrigada. Dito de outro modo, a AT limitou-se a aplicar a lei e a liquidar o imposto de acordo com os critérios nela estabelecidos. Coisa diferente é a discussão em torno da inconstitucionalidade da lei em vigor, mas claramente não existe erro imputável aos serviços na aplicação da lei.

Ora, assim sendo, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado muito depois do prazo dos 120 dias previsto para a reclamação graciosa, e não se verifica erro imputável aos serviços nos termos já expostos, conclui-se que o pedido de revisão foi apresentado extemporaneamente, o que preclude o direito de se apreciar a legalidade das liquidações subjacentes pois, como já referido, deste modo “(...) estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de atos tributários relativamente aos quais findaram já os respetivos prazos de contestação”.¹⁰

57. Conclui-se, pois, que estando o pedido de revisão oficiosa da liquidação de imposto fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva, logo, também o pedido arbitral tem de se considerar extemporâneo, como aliás, alega a AT na sua resposta. Outra decisão, ou seja, defender-se e justificar-se a tempestividade do pedido

¹⁰ Neste sentido, vd. Acórdão do TCAN (processo nº 01584/09.3BEPRT), de 11-10-2017, no qual se decidiu que “só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações impugnadas, pois a extemporaneidade da reclamação (...) conduz à sua necessária improcedência, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido”. Ainda no mesmo sentido, cfr. Acórdão do TCAS (processo nº 07644/14), de 23-03-2017, no qual se decidiu que “estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva”. No mesmo sentido, cfr, ainda, Decisão Arbitral proferida no processo nº 114/2019, de 15/07/2019.

de pronúncia arbitral com base no despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa (indeferimento liminar de um pedido de revisão extemporâneo) como pretende a Requerente (artigos 6º a 17º do pedido arbitral) *estariamos a abrir o caminho para continuar a discutir a legalidade de actos tributários relativamente aos quais findaram já, há muito, os respectivos prazos de contestação*".¹¹ Tal seria desvirtuar o sentido e alcance da norma contida no artigo 78º, nº1 da LGT.

58. Consta-se que a AT não suscitou esta questão (exceção de intempestividade) porém, trata-se de matéria do conhecimento oficioso do Tribunal, pois que constitui uma *“excepção peremptória”*, nos termos do artigo 576º do CPC (aplicável subsidiariamente pelo artigo 29º do RJAT), a qual a proceder implicará a absolvição da Requerida quanto ao pedido apresentado com referência ao pedido de anulação do despacho referente ao AIMI de 2017. Nas alegações escritas, as partes nada dizem quanto a esta questão, sendo que o Tribunal arbitral deve tomar conhecimento da mesma, nos termos sobreditos.

59. Porém, mesmo que se entendesse de outro modo, ou seja, que o despacho em causa incorpora um indeferimento do pedido, a decisão teria de ser a de absolvição do pedido pelas mesmas razões que passamos a expor quanto ao segundo despacho impugnado referente ao AIMI de 2018.

Assim e quanto à primeira questão de direito colocada à apreciação deste Tribunal, no sentido de aferir sobre a ilegalidade do despacho de rejeição do pedido de revisão da liquidação de AIMI referente ao ano de 2017, por intempestividade ou por erro na aplicação do direito ao caso concreto, conclui-se que o despacho impugnado não padece de qualquer vício que enferme de ilegalidade, nem por erro de apreciação de direito, nem quanto à forma de rejeição do pedido por intempestividade, pois que efetivamente se constata que o pedido de revisão foi apresentado extemporaneamente, impondo-se por isso, também, a improcedência do pedido arbitral nesta parte e a absolvição da AT quanto ao pedido formulado. Aliás, diga-se que, o pedido formulado

¹¹ Cfr. Ac TCAN, supra citado.

sempre estaria destinado à improcedência pelas razões que vêm expostas, bem assim pelas razões que a seguir se desenvolvem para análise do segundo despacho impugnado.

b) Quanto à segunda Questão:

60. Passemos, então, à segunda questão colocada à apreciação deste Tribunal arbitral, ou seja, conhecer da ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de Reclamação Graciosa proferidos pela AT, por erro na aplicação do Direito ao caso concreto relativamente à liquidação do AIMI referente ao ano de 2018. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, alega a Requerente que o despacho está ferido de inconstitucionalidade da norma do artigo 135º B, nº2 do CIMI.

61. Chegados aqui, o que a Requerente pede ao Tribunal arbitral é que afira da legalidade da liquidação do AIMI porquanto, entende que sendo o prédio em causa um “*terreno para construção afeto a serviços*”, devia estar excluído de tributação em AIMI.

Importa assim analisar, desde logo, o Sentido e alcance do regime legal introduzido pela lei nº 42/2016 de 28 de dezembro. Segundo a Requerente, “*o erro de direito em causa em ambos os atos impugnados, prende-se com a interpretação do artigo 135º - B do CIMI por parte da AT, através da qual esta integra o imóvel a Requerente caracterizado como terreno para construção afecto a serviços tal como resulta do documento nº7 que se junta e dá por reproduzido ...*” (cfr. Artigo 45º do Pedido Arbitral).

Entende a Requerente que o prédio em causa deve considerar-se isento de AIMI por se tratar de terreno para construção afeto a serviços ou, subsidiariamente, se assim não se entender, sempre seria de considerar indevido e ilegal o imposto sobre o prédio descrito como terreno para construção por inconstitucionalidade do regime legal do AIMI, previsto no artigo 135º B, do CIMI.

62. Refira-se que, indicando a Requerente uma ordem de subsidiariedade na imputação de vícios à liquidação impugnada, será de observá-la na sua apreciação, como decorre da

alínea b) do n.º 2 do artigo 124.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

63. Posto isto, começando por apreciar a questão do âmbito de incidência do AIMI, importa referir que o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) foi criado pelo artigo 219.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017 e que deu origem aos artigos 135.º-A a 135.º-K, aditados ao CIMI. São, pois, estes os normativos que estabelecem o respetivo regime jurídico do AIMI.

O **artigo 135.º-A do Código do IMI** define o âmbito da incidência subjetiva do AIMI, nos seguintes termos:

“1 – 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.

2 – Para efeitos do n.º 1, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis.

3 – A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código, com as necessárias adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.

4 – Não são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as empresas municipais.”

Por sua vez, o **artigo 135.º-B do CIMI** define a incidência objetiva do AIMI estatuidando o seguinte:

“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.»

64. Ora, não resta dúvida, face à letra da lei, que o disposto no n.º 2 deste artigo 135º B, 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 CIMI. O que vale por dizer que são abrangidos pelo adicional ao IMI os prédios urbanos afetos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos naquele artigo 6.º, tanto mais que, no caso dos terrenos para construção não se pode considerar que os mesmos estejam afetos a outro fim que não seja a futura e potencial construção. O máximo de concretização possível respeita, apenas e só, quanto à afetação futura e potencial do prédio, o que se afere pelo loteamento de construção, se existente. No caso dos presentes autos, do loteamento para construção extrai-se que neste terreno poderá vir a ser construído edifício(s) com diferentes afetações, a saber: habitação, comércio, turismo, indústria e serviços.

Enquanto neste prédio não for construído edifício ou edifícios, esses sim com afetações que lhe serão atribuídas então, não se pode considerar que o prédio em questão tenha afetação a serviços, pois que num terreno apenas e só existe potencialidade construtiva.

65. O artigo 6.º do CIMI classifica as espécies de prédios urbanos, estabelecendo o seguinte:

“Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

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. “

66. A partir da delimitação de incidência do AIMI, contida nos artigos 135º A e 135º B do CIMI, conclui-se que são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal (AIMI) sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português. (Cfr.: art. 135º A, nº1 CIMI). Corroborando o disposto no artigo 135º A, nº 1, o legislador estabelece no artigo 135º B, nº 2 que ficam 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.

67. No caso dos presentes autos ficou provado que os prédios identificados na liquidação de AIMI constavam, ao tempo do facto tributário, da matriz predial urbana como terreno para construção. E do alvará de Loteamento para construção, constata-se que futuramente ali poderão vir a ser construídas estruturas com diversos fins, incluindo habitação, serviços e outros. Pelo que não estamos, pelo menos face à letra da lei, no âmbito da exclusão de incidência objetiva, uma vez que o prédio se caracteriza como

terreno para construção. Assim, tanto quanto o pensamento do legislador expresso na letra da lei nos permite alcançar, estando em causa prédios urbanos afetos a habitação e terrenos para construção, estes não estão excluídos da tributação do AIMI.

68. Não obstante, seguindo o que vem alegado nos autos pela requerente, há que ter em devida conta, para além da letra da lei, o propósito do legislador com a introdução do AIMI no nosso sistema jurídico fiscal.

O legislador pretendeu criar um imposto sobre a fortuna imobiliária, excecionando os prédios rústicos, pela sua baixa rentabilidade económica e os prédios urbanos afetos às atividades económicas de relevância para o desenvolvimento da economia do país (prédios afetos a fins comerciais, industriais e serviços). Por isso, não os sujeitou a tributação em AIMI. A preocupação legislativa de «*evitar o impacto deste imposto na atividade económica*» vem evidenciada nos considerandos fundamentadores da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017. As razões aí enunciadas são bem claras para fundamentar a exclusão do âmbito de incidência dos prédios urbanos classificados na espécie de “industriais”, ou licenciados para a atividade turística (desde que devidamente declarado e comprovado o seu destino), bem assim como pela 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.”

69. Posto isto, constata-se que na redação que veio a ser aprovada definiu-se a não incidência, apenas e só, com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do Código do IMI. Dito de outro modo, não foi com base na atividade a que estão afetos os imóveis que veio a ser definida a exclusão de incidência, já que na versão aprovada se determinou a não incidência apenas com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, sem qualquer alusão à afetação ou não ao funcionamento das pessoas coletivas. Esta questão parece estar subjacente à invocação da requerente sobre este prédio ser o único prédio na titularidade desta sociedade. Pois, mesmo que assim seja, essa circunstância

em nada interfere com a decisão do Tribunal, dada a sua irrelevância face à letra e à *ratio legis* do normativo em causa.¹²

70. Há, pois, que respeitar a opção do legislador. Pelo que, não procede a argumentação da requerente quanto a esta questão pois não há suporte legal para concluir que os terrenos para construção, independentemente da sua afetação futura a fins diversos, estejam excluídos do âmbito de incidência AIMI.

71. De resto, não há razão para concluir que o legislador não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como é de presumir, de acordo com o disposto no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil. A este propósito, veja-se entre outros o Acórdão arbitral proferido no processo nº 668/2017, no qual a questão foi ponderada, como resulta da alteração de posição do primeiro momento para o momento de aprovação da lei. Na falta de outros elementos “*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.*”

72. Por isso, a alegação de que o prédio é um terreno para construção com afetação a serviços é, desde logo, desmentida pelo teor do próprio alvará de loteamento, sendo claro à luz da letra da lei e ao seu alcance teleológico que este tipo de prédio não está excluído da incidência do AIMI, porquanto, o legislador assim o determinou. Pelo que, improcede o pedido da Requerente quanto ao erro de Direito, o qual não procede.

c) Quanto à Questão da inconstitucionalidade:

73. Quanto ao pedido subsidiário, ou seja, quanto à última questão de direito suscitada relativa à inconstitucionalidade do artigo 135ºB, nº2 do CIMI,

¹² Neste sentido, vd. BAPTISTA MACHADO, Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

74. A Requerente, em síntese, entende 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». Defende, ainda, que a aplicação do AIMI a terrenos para construção é incompatível com o princípio constitucional e legal da igualdade, decorrente dos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP.
75. Face à tipologia do prédio em causa e ao seu descritivo, constante dos documentos n.ºs. 4 e 7 juntos em anexo ao pedido arbitral e à matéria dada como assente, conclui-se que este terreno se destina a construção, podendo ali ser construídos prédios com afetações diversas, incluindo habitação e serviços. Ora, Face ao que vem exposto e sendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva a titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado, não se percebe que razão justificaria que este tributo fosse excluído quanto a um terreno para construção, seja qual for a sua potencial afetação futura. Não se vislumbra, assim, que a sujeição deste terreno para construção, nas concretas circunstâncias do caso em apreciação nos presentes autos, implique um tratamento discriminatório, traduzido na imposição de um dever ou encargo com violação do princípio da igualdade. Logo não se antevê que o normativo do artigo 135º B, nº2 seja inconstitucional.
76. A Requerente defende, em síntese, que o regime de tributação em AIMI é contrário ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 da CRP. Ora, não acompanhamos tais conclusões. Quanto à questão da eventual inconstitucionalidade da tributação dos terrenos para construção, este tribunal arbitral apenas pode pronunciar-se sobre as circunstâncias concretas do caso em apreciação.

Acresce que 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.*”

Ora, tratando-se de um imposto sobre a fortuna ou património imobiliário temos que, discriminatório seria permitir a fuga ao imposto através do recurso a patrimónios detidos por pessoas coletivas especificamente constituídas para esse fim, sob a capa de sociedades imobiliárias. Coisa diferente, resultaria da afetação dos imóveis a fins comerciais, industriais, serviços ou outros, o que foi ponderado pelo legislador e, por isso, excluído da tributação, desde que estes existam fisicamente e estejam efetivamente afetos a tais atividades.

Não é esse o caso, nem a Requerente o alegou.

Acresce, a este propósito que a AT veio na sua resposta referir que este é o único prédio na titularidade da sociedade Requerente, sendo certo que não está afeto a serviços pela simples razão de não ter realidade física suscetível para tal. Apenas se trata de terreno para construção com potencialidade construtiva para diversos fins, não apenas serviços, mas muitos outros, incluindo habitação.

Dito de outro modo, a detenção de um património imobiliário, seja por pessoa singular, seja por pessoa coletiva, passou a estar sujeito ao AIMI, nas mesmas condições de tributação, logo não se vislumbra qualquer fim discriminatório, injusto ou desproporcional no atual regime legal do AIMI.

77. A jurisprudência do próprio Tribunal Constitucional, como bem se expôs no acórdão arbitral proferido no processo 668/2017 – T: “*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 desprovidas de justificação objectiva e racional. A criação do AIMI,*

como tributo complementar sobre o património imobiliário, 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 atividade 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 atividade produtivas e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP]. “

78. Por último, acresce que o Tribunal Constitucional se pronunciou já, recentemente, a este propósito, aliás, já se pronunciou recentemente o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 299/2019, de 12/07/2019 processo n.º 752/18 (publicado no Diário da República – 2ª Série, de 12/07/2019) o que reforça o entendimento deste Tribunal quanto à questão a decidir. No caso apreciado pelo Tribunal Constitucional (TC), foi taxativo quando à declaração não inconstitucionalidade do artigo 135º B, n.º 2, invocado pela Requerente. No Acórdão 299/2019 o Tribunal Constitucional decidiu:
- a) Não conhecer da questão relativa à norma do artigo 135.º -A do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação subjetiva do imposto, entidades que detêm património imobiliário como consequência inevitável da atividade económica que desenvolvem;*
 - b) Não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 135.º -B, n.º 2, do Código do IMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do Adicional ao IMI, os «terrenos para construção» com fins de comércio, indústria, serviços ou outros.*** (sublinhado nosso).

79. Em conformidade com esta jurisprudência do TC, à qual se adere integralmente, que veio confirmar a tese seguida em numerosos Acórdãos e Decisões Arbitrais, o TC afirma o seguinte:

*“Na verdade, a escolha do facto tributário do AIMI recai sobre realidade económica relevante, pois a titularidade de um prédio imóvel urbano constitui, em si mesma, uma manifestação de riqueza - e uma riqueza determinável, por lhe ser social e juridicamente atribuído um valor de mercado -, revelando uma especial pujança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, que potencia posição negocial no comércio jurídico em geral, em especial a capacidade de angariar meios de financiamento. Exprime uma abastança, que não se mostra por qualquer forma infirmada pela forma como foi obtida (permanece inalterada caso a titularidade de direitos sobre prédios urbanos seja adquirida por ato oneroso ou gratuito), ou pela sua afetação a uma atividade económica, que pode ou não gerar lucro: como sublinha Sérgio Vasques, «[q]uando se tributa a substância do património não se está a tributar o rendimento pela segunda vez, está-se a tributar algo diferente» («Capacidade Contributiva, Rendimento e Património», *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, p. 39).*

Esse tem sido, aliás, o entendimento acolhido pelo Tribunal perante problema idêntico. Efetivamente, a questão de saber se a própria detenção de imóvel é idónea a revelar acrescida capacidade contributiva, independentemente da natureza jurídica do sujeito passivo e da atividade económica por este desenvolvida, mormente a exploração de uma atividade de índole imobiliária, foi já apreciada pela jurisprudência constitucional, com referência ao imposto que o AIMI substituiu. No Acórdão n.º 378/2018, o Plenário apreciou a conformidade constitucional da norma constante da verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a 1.000.00,00. Fê-lo no âmbito de recurso previsto no artigo 79.º-D, por se verificar oposição de julgados entre os Acórdãos n.º 250/2017 e 568/2016, afastando o entendimento de que naquele imposto se desconsiderava a natureza empresarial do sujeito passivo e

confundia manifestações de riqueza e fatores de produção dessa mesma riqueza, ao mesmo tempo que se reconheceu que a titularidade do bem imóvel e a sua afetação social constituem índices seguros de capacidade contributiva. (...)”

80. Não se alcança, pois, qualquer violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Face ao que vem exposto forçoso é concluir pela total improcedência total do pedido arbitral.

81. Nesta conformidade e, em consequência, ficam prejudicados os restantes pedidos formulados pela Requerente quanto à restituição do imposto e pagamento de juros indemnizatórios.

IV - DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida quanto à incompetência material arguida pela AT, bem assim como a alegada indevida coligação de pedidos;
- b) Julgar improcedente o pedido de anulação dos dois despachos impugnados, com as devidas consequências legais, nomeadamente, manter os atos impugnados e absolver a Requerida dos pedidos formulados.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

IV. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€4.094,26** (quatro mil e noventa e quatro euros e vinte e seis centimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€612,00** (seiscentos e doze euros), a cargo da parte vencida (Requerente).

Notifique-se.

Lisboa, 18/12/ 2019

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)