

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 348/2015-T

Tema: IMI – Classificação dos Prédios; prédio para “outros fins”

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

1. Em 1 de junho de 2015, a sociedade A..., SA, com o NIPC..., com sede na Avenida ... n.º ...-... Piso, ...-... LISBOA, requereu a constituição de tribunal arbitral coletivo, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), para impugnação do ato de fixação do valor patrimonial tributário de IMI, referente ao prédio urbano sito na Freguesia de..., Concelho de Leiria, descrito com o n.º matricial... . Em síntese, no seu pedido a Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade do ato de fixação do valor patrimonial tributário em sede de IMI.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 02-06-2015, e imediatamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “ATA” ou “Requerida”). No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

As partes foram notificadas, em 27-07-2015, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do mesmo, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

3. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 11-08-2015 e em 14-08-2015 a Requerida foi devidamente notificada do despacho do Tribunal Arbitral para efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT.

4. A Requerida apresentou a Resposta e respetivo processo administrativo (PA) em 25-09-2015. Em 29-09-2015 a Requerente veio juntar aos autos dois Acórdãos do TCASUL, os quais se encontram juntos aos autos. Em 5-10-2015 foi proferido despacho arbitral, nos termos do qual as partes foram convidadas a se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa da reunião do art. 18º do RJAT e da apresentação de alegações. Em 9-10-2015 veio a Requerente pronunciar-se dispensando a realização da reunião e da apresentação de alegações e, no mesmo sentido se pronunciou também a Requerida, por requerimento apresentado em 09-10-2015.

Nesta conformidade foi proferido despacho arbitral, em 15-10-2015 dispensando a realização da reunião e da apresentação de alegações prosseguindo o processo para decisão final, cujo prazo para prolação foi fixado até 30-12-2015.

5. Em 21-12-2015 veio a Requerente juntar aos autos a decisão arbitral nº 271/2015-T, de 18-12-2015. O prazo para prolação da Decisão arbitral foi prorrogado por mais dez dias, conforme despacho arbitral proferido em 29-12-2015.

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

- a. O objeto do pedido arbitral visa a anulação do ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano com inscrição matricial nº ..., sito na Freguesia de..., Concelho de Leiria, que o avaliou como prédio para “outros

fins” e a repetição do procedimento de avaliação, a realizar tendo por base a classificação do prédio como “comercial” e consequente aplicação da fórmula prevista no artigo 38º do CIMI.

- b. Como fundamento para o pedido formulado, invoca a Requerente a existência de erros de direito no ato de fixação do valor patrimonial tributário, quer na primeira avaliação quer na segunda. Ambas partiram de premissas erradas que classificaram o prédio como “outros” e não como “comercial”.
- c. Alega, ainda, a Requerente que mesmo no caso de um prédio qualificado como “outros” o artigo 38º do CIMI era aplicável. Acresce que o custo de construção utilizado é arbitrário e desordenado.
- d. Quanto aos fundamentos de direito, invoca a Requerente violação do CIMI, tese que corrobora com indicação de jurisprudência do CAAD e do Tribunal Central Administrativo Sul.

Assim, do ponto de vista da Requerente, uma estação de serviço, como aquela que está em causa nos presentes autos configura um prédio “comercial” ou de “serviços” e não “outros”, como se verteu no ato impugnado, o qual deve ser anulado.

7. A posição da Requerida ATA é, no essencial, a vertida no ato de fixação de valor patrimonial tributário, cuja legalidade defende, com os argumentos que constam da Resposta, que aqui se dá por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais.

Do ponto de vista da requerida um posto de abastecimento de combustíveis, com as suas edificações e construções licenciadas para esse fim, que é a exploração do posto de abastecimento, é um prédio que não se destina a fins habitacionais, comerciais, industriais, serviços, pelo que se deve qualificar de prédio para outro fim. Nas avaliações realizadas foi aplicada a lei em vigor e o Manual de Avaliação de Prédios Urbanos, sendo que a fundamentação legal da avaliação assenta no disposto no art. 36º, nº2 do CIMI, em detrimento do disposto no art. 38º do mesmo código, pelo facto de se tratar de um prédio ao qual se impõe a qualificação de prédio urbano para “outros” quanto ao fim de destino do mesmo.

Entende que o ato impugnado consubstancia a correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei. Em consequência, deve ser julgado improcedente o pedido formulado pela Requerente do pedido de pronúncia arbitral e absolver-se a Entidade Requerida do mesmo.

II – SANEAMENTO

8. O tribunal arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

O processo não comporta vícios que o invalidem.

O Tribunal entende que nada obsta, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos verificada *in casu*.

Nestes termos, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO

A) Factos provados

9. Com base na prova documental junto aos autos consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente submeteu uma declaração modelo 1, solicitando a avaliação do prédio urbano n.º..., sito da freguesia de..., concelho de Leiria;
- b. Desta avaliação resultou um valor patrimonial tributário de €710.230,00;
- c. A Requerente apresentou um pedido de 2ª avaliação, por discordar da classificação do prédio urbano como “outros” e consequente fixação do valor patrimonial com base no método previsto no n.º2 do artigo 46º do CIMI;

- d. Desta segunda avaliação resultou um valor patrimonial tributário de €591.120,00, o qual foi notificado à Requerente em 04-05-2015;
- e. Na comissão de avaliação foi decidido que uma estação de serviço/posto de abastecimento de combustível se configura como um prédio qualificado de “outro”, mantendo a qualificação subjacente à primeira avaliação;
- f. A diferença de valor atribuída pela 2ª avaliação resultou da alteração de alguns valores de custo por metro quadrado e da consideração do edifício de apoio e da totalidade das áreas das construções/pavimentos;
- g. O representante da Requerente na Comissão de avaliação apresentou uma declaração de voto vencido;
- h. O prédio em causa nos presentes autos é um posto de abastecimento de combustíveis no qual existe, também, uma loja de conveniência para venda de bebidas e produtos alimentares e outros produtos afins;
- i. Encontra-se licenciado para o exercício de atividade comercial, a qual consiste na venda de combustíveis, de bebidas e de produtos alimentares, como resulta da licença de utilização junta aos autos pela Requerente como documento nº 7;
- j. O prédio é composto por um edifício e bens de equipamento típicos da atividade de abastecimento de combustíveis e de lavagem;
- k. O prédio dispõe, também, dispõe de uma loja de conveniência;
- l. No seguimento da notificação de 04-05-2015, supra referida na alínea d), a Requerente apresentou o presente pedido arbitral no qual peticiona a anulação do ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano e conseqüente repetição do procedimento de avaliação a realizar tendo como base a classificação do prédio como comercial e aplicação da fórmula prevista no artigo 38º do CIMI.

10. Os factos enunciados como provados assentam na prova documental apresentada nos autos, pela Requerente e pela Requerida no respetivo PA, bem assim como na consideração dos factos aceite pelas partes nas peças processuais que integram os presentes autos.

B) Factos não provados

11. Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

12. Fixada a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito em discussão nos presentes autos, correspondendo, em síntese, à questão de ilegalidade suscitada pela Requerente no presente pedido arbitral. Cumpre decidir.

13. A questão que é objeto do presente processo arbitral consiste em saber se o imóvel ou prédio descrito se configura como um prédio “comercial” ou para “serviços”, previsto na alínea b) do art. 6º do CIMI, ou se, como entende a Requerida ATA, se enquadra na categoria de “outros”, prevista na alínea d) do CIMI.

Vejamos pois, se assiste razão à Requerente quando alega a ilegalidade das avaliações do prédio descrito nos autos, as quais partiram da premissa de que este é um prédio que deve classificar-se na categoria ou tipo de “outros”.

14. Atendendo ao disposto no artigo 2º do CIMI o conceito de “prédio” assenta em três elementos, a saber:

1) Um elemento físico o qual se traduz numa fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência;

2) Um elemento jurídico, o qual exige aquela realidade física (imóvel) íntegro o património de uma pessoa singular ou coletiva;

3) Um elemento de natureza económica, a qual se traduz na exigência de valor económico em circunstâncias normais.

Face ao que fica exposto e aos factos dados como provados, não resta dúvida que o imóvel em causa nos autos preenche os elementos necessários para ser considerado um

prédio para efeitos fiscais. Acresce que, pela descrição do imóvel em causa também não subiste dúvida de que se trata de um prédio urbano, qualificação reconhecida e aceite pelas partes. Resta pois saber em que tipo de prédio urbano o devemos enquadrar, e, precisamente, neste ponto reside a fonte do litígio subjacente ao presente processo.

Constitui, assim, questão decidenda nos presentes autos a de saber se o imóvel em causa se configura um prédio “comercial” ou para “serviços”, previsto na alínea b), do artigo 6.º do CIMI, ou se, pelo contrário, se enquadra na categoria “outros”, prevista na alínea d) do CIMI

15. De acordo com o artigo 6.º do CIMI:

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

Acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo que:

“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.”

Por sua vez, e de acordo com o número 4 do mesmo artigo:

“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 exceção do n.º 3.”

De acordo com a definição legal são prédios comerciais ou prédios destinados a serviços os edifícios ou construções para tal licenciados.

16. Resulta da prova junta aos autos que foi emitido alvará de utilização para o prédio a que se referem as avaliações agora em análise, nos termos do qual o prédio se destina ao exercício de atividade comercial, consubstanciada na venda de combustíveis, bebidas e produtos alimentares. (vd. Documento nº 7, junto em anexo ao Pedido Arbitral)

Este licenciamento, contido no alvará de utilização válido, cuja autenticidade não foi sequer questionada, permite concluir que o prédio em questão se enquadra na previsão da alínea b) do artigo 6.º do CIMI, tratando-se de um prédio para comércio.

Este entendimento é, aliás, sufragado pela doutrina¹ e jurisprudência dos nossos tribunais superiores e do CAAD.²

Assim, para que os prédios possam ser classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços há que atender à respetiva licença de utilização, como resulta da própria letra da lei, no artigo 6º, nº2 do CIMI.

Mas, importa referir que, ainda que que inexistisse licença válida, se concluiria que tanto um posto de abastecimento de combustíveis, como uma estação de serviço e/ou uma loja de conveniência, são estabelecimentos comerciais, onde são praticados atos de comércio.³

Como se sabe há duas categorias de atos de comércio: os atos objetivos e subjetivos de comércio. Na primeira categoria incluímos os atos e negócios jurídicos que são típica e

¹ Neste Sentido vd., entre outros, António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, (2015) Tributação do Património. Almedina. Coimbra. Págs. 44; José Maria Pires (2010) Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo. Almedina. Coimbra. Págs. 81.

² Neste sentido vd., entre outros, Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4-06-20155 e de 10-07-2015, proferidos respetivamente nos processos nºs 08035/14 e 06810/12. Ainda neste sentido se pronunciou o mesmo TCAS em Acórdão de 15-11-2011, no processo nº 3917/10. Idêntico entendimento tem sido seguido pela jurisprudência arbitral, do CAAD, como vertido nas decisões arbitrais nºs 62/2013-T e 271/2015, respetivamente, de 13-12-2013 e de 18-12-2015.

objetivamente comerciais, como, por exemplo a compra e venda comercial ou a compra de bens e produtos para revenda. Logo nesta categoria podemos incluir os atos praticados pela Requerente, ou seja, a atividade de venda a retalho de combustíveis, a lavagem de automóveis ou a venda de bens alimentares e bebidas são atos objetivos de comércio. Já quanto à segunda categoria, consideram-se como tal (atos subjetivos de comércio) todos aqueles que se caracterizam por ser praticados por um comerciante e que não tenham natureza exclusivamente pessoal. Sendo a Requerente uma sociedade comercial, assume a qualidade de comerciante com as consequências jurídicas daí resultantes.⁴

17. Posto isto, os atos praticados pela Requerente, nomeadamente a venda a retalho de combustíveis, bens alimentares e bebidas, são atos de comércio e o prédio em apreciação nos presentes autos tem como destino ou fim exclusivo permitir a prática dessa atividade comercial.

É, pois, um facto evidente e notório que as operações realizadas no prédio em causa nos presentes autos configuram, sem margem para dúvida, a prática de atos comerciais, não se vislumbrando a que título poderíamos considerar tal prédio como enquadrado na categoria de “outros”.

Como bem se refere no Acórdão do TCAS, de 10-07-2015, proferido no processo nº 06810/13, *“são de classificar na espécie “outros” prédios urbanos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam para construção, nem se encontrem abrangidos pelo disposto no nº2, do artigo 3º, e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no nº2 e ainda os da exceção do nº3. Na classificação do prédio urbano como pertencente à espécie “outros” o legislador adoptou um critério residual (...)”*

18. Considerando tudo o que vem exposto, é de concluir que, no caso em apreciação, inexistente qualquer fundamento para enquadrar o prédio em questão na alínea d) do art.º 6.º do CIMI.

³ Sobre a noção de estabelecimento comercial, vd. ORLANDO DE CARVALHO, “ Critério e Estrutura do Estabelecimento Comercial – O problema da Empresa Como Objecto De Negócios “, 1967.

⁴ Sobre o conceito e natureza do ato de comércio vd., entre outros, José de Oliveira Ascensão (1994) Direito Comercial I, pags. 57 e ss

Face ao quadro legal supra exposto, e considerando as regras sobre a interpretação das normas jurídicas, nomeadamente as resultantes do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), impõe-se concluir que os princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

“1. 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.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

19. Ora, a letra da lei é clara e a sua *ratio legis* também não suscita dúvida, sobre a inexistência de fundamento válido para a qualificação do prédio como “outros”, para efeitos de avaliação e determinação do seu valor patrimonial tributário.

Pelo que, a segunda avaliação realizada, aqui impugnada, incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e, sobretudo, de direito, por ter como premissa a qualificação errónea do prédio, considerando-o como espécie “outros”, quando o devia ter considerado como prédio “comercial”. Trata-se de um erro na qualificação da espécie de prédio em avaliação, o qual inquinou o resultado da mesma, já que esta obedeceu a critérios de avaliação inadequados à natureza do prédio.

Logo, o ato impugnado padece de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes.

Decidida esta questão, afigura-se inadequada a escolha do método de avaliação para a categoria “outros”. O prédio urbano para comércio deve ser avaliado de acordo com as regras do artigo 38.º do CIMI.

Nesta conformidade, procede o presente pedido arbitral com a consequente anulação do ato impugnado.

Afigura-se prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pelas partes, face à decisão da questão fundamental de qualificação do prédio objeto dos presentes autos.

V - DECISÃO

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência:

A) Declarar a ilegalidade do ato de avaliação impugnada, com a consequente anulação do ato de fixação do valor patrimonial.

B) Determinar a repetição do procedimento de avaliação em conformidade com a correta qualificação do prédio nos termos supra descritos e com todas as consequências legais, mormente em sede de aplicação dos critérios de avaliação legalmente previstos para a espécie de prédios com fins comerciais, como previsto no artigo 38º, nº1 do CIMI.

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto no artigo 315º, nº2 e 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€2.216,70**, nos termos do disposto no artigo 97º-A, nº1, a) do CPPT, aplicável por força da alínea a) do nº1 do artigo 29º do RCPAT, a cargo de requerida ATA.

CUSTAS: Nos termos do disposto no n.º 4, do art.º 22º, 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** a cargo da Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe e notifique-se.

Lisboa, 4 de Janeiro de 2016

Árbitro Singular,

Prof. Dra. Maria do Rosário Anjos

-