

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 02/2017-T**

**Tema: IMI-Classificação de prédios urbanos.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13-01-2017. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o subscritor e notificou as partes dessa designação em 27-02-2017. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 16-03-2017, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

### **I – RELATÓRIO**

- 1- No dia 30-12-2016, a sociedade A... S. A., NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos 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), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira...
  
- 2- ...Pretendendo ver anulado o acto de fixação do valor patrimonial tributário relativo ao prédio inscrito sob o artigo ... da matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Cascais, que foi avaliado como correspondente

a um posto de abastecimento de combustível e outras valências, com a consequente repetição dos procedimentos de avaliação, tendo por base a classificação do prédio como “comercial” e consequente aplicação da fórmula prevista no artigo 38.º do CIMI, sendo certo que os bens de equipamento não se subsumem ao conceito de prédio.

3- 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”.

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.

Argui em seu favor jurisprudência do CAAD, produzida em casos, (alguns próprios), semelhantes.

4. 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. Do seu ponto de vista uma estação de serviço configura um prédio urbano–outros, e não um prédio comercial, como pretende a Requerente, atendendo à composição do prédio e ao fim primordial a que se destina e que é naturalmente a venda a retalho de combustível. Daí o seu enquadramento no artigo 6.º, n.º 4 do CIMI.

Mais adianta...

Trata-se de 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.

**O processo não enferma de nulidades.**

**Não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.**

## **II- MATÉRIA DE FACTO**

- 1- A Requerente submeteu uma declaração modelo 1, solicitando a avaliação do prédio urbano n.º..., sito na freguesia de ... e ..., concelho de Cascais. Desta avaliação resultou um valor patrimonial tributário de €484.930,00.
- 2- A Requerente apresentou um pedido de 2ª avaliação, centrando a sua discórdia na classificação do prédio urbano como "outros" e consequente fixação do valor patrimonial com base no método previsto no n.º 2 do artigo 46.º do CIMI.
- 3- A segunda avaliação manteve a classificação do prédio como "outros", procedendo à determinação do valor patrimonial tributário com base no método enunciado no n.º 2 do artigo 46.º do CIMI (valor de mercado do terreno adicionado pelo custo de construção), resultando um valor patrimonial de €484,910,00, o qual foi notificado à Requerente em 24 de Novembro de 2016.
- 4- Consta do termo de avaliação a classificação como prédio "outros" e como tal, efetuada ao abrigo do artigo 46.º n.º 2. Apenas é “acertado” o valor de €484.930,00 para €484.910,00 devido á alteração na Área Bruta Dependente de 0,0000m2 para 120,1200m2 e da Área Bruta privativa de 258,4500m2 para 138,3300m2.
- 5- O representante da Requerente na comissão de avaliação apresentou uma declaração de voto vencido conforme consta do termo de avaliação.

### **Factos dados como provados**

Todos os referidos.

### **Factos dados como não provados**

Sem relevância para a decisão.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

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

### **III- DO DIREITO**

A questão controvertida na presente ação arbitral centra-se na determinação se o imóvel ou prédio descrito se configura como um prédio comercial ou para serviços, a que se refere a alínea b) do art. 6º do do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), ou deve ser enquadrada na categoria de “outros”, prevista na alínea d) da mesma norma, sendo certo que a classificação atribuída condiciona o método a utilizar na respetiva avaliação: o previsto no n.º 2 do artigo 46.º do CIMI, que foi utilizado pela AT ou o previsto no artigo 38.º do mesmo normativo, como defende a Requerente.

Vejamos

2- A questão já foi algumas vezes tratada neste CAAD, conforme dá conta a PI:  
Proc.s 62/2013-T, 348/2015-T, 604/2015-T, 218/2015-T, 271/2015-T, 244/2016-T.

3-Confira-se o sentido da decisão, **com o qual concordamos** (e julgamos unânime), nas partes que, com a devida vénia, transcrevemos:

**Proc. 348/2015-T:**

*(...)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 caráter de permanência; 2) Um elemento jurídico, o qual exige aquela realidade física (imóvel) integre 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.*

*... 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 nº 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.*

*E... 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. 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 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.*

*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 1007-2015, proferidos respetivamente nos processos n.ºs 08035/14 e 06810/12. Ainda neste sentido se pronunciou o mesmo TCAS em Acórdão de 15-11-2011, no processo n.º 3917/10...*

*...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 n.º 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 n.º2, 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.º2 e ainda os da excepção do n.º3. Na classificação do prédio urbano como pertencente à espécie “outros” o legislador adoptou um critério residual ...”*

*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.*

*... 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” (...).*

**Proc.604/2015-T:**

*(...)... “posto de abastecimento” é definido pela alínea q) do artigo 2.º da Portaria 131/2002 de 09.02 como “ ... a instalação destinada ao abastecimento, para consumo próprio, público ou cooperativo, de gasolinas, gásóleo e GPL para veículos rodoviários, correspondendo-lhe a área do local onde se inserem as unidades de abastecimento, os respectivos reservatórios e as zonas de segurança e de protecção, bem como os edifícios integrados e as vias necessárias à circulação dos veículos rodoviários a abastecer”.*

*Por sua vez, ... o termo “área de serviço” é definido pela alínea e) do artigo 2º da Portaria 131/2002 de 09.02 como “denominação usual de postos de abastecimento em itinerários principais itinerários complementares contendo equipamentos e meios destinados a prestar apoio aos utentes e aos veículos rodoviários”.*

*Passemos então à abordagem da questão de fundo: os bens imóveis acima identificados que foram avaliados como sendo da espécie “outros” (alínea d) do nº 1 do artigo 6º do Código do IMI) nos termos do artigo 46º- 1 e 2 do CIMI, devem assim ser considerados como propugna a Requerida, ou, ao invés deveriam ser considerados da espécie “comerciais” (alínea b) do nº 1 do artigo 6º do Código do IMI) e conseqüentemente devem ser avaliados nos termos do artigo 38º do Código do IMI, como defende a Requerente?*

*Cumprе verificar que ambas as partes, em termos gerais, concordam que o conjunto de edifícios e construções e demais elementos incorporados e assentes com carácter de permanência, que corporizam os “postos de abastecimento” e a “estação de serviços” integram o conceito de “prédio” na aceção do artigo 2º do Código do IMI. O que a Requerida depois vem autonomizar é a “cobertura metálica” (na aceção da Requerente) ou a “pala” (na aceção da Requerida), mas apenas porque defende a aplicação do método de avaliação do nº 2 do artigo 46º do Código do IMI.*

*Ou seja, mesmo os “tanques de armazenagem, bombas de abastecimento, coberturas metálicas onde estão os focos de iluminação e logotipo da empresa e os postes de iluminação eléctrica e equipamentos de fixação de preços” são consideradas, pelas partes, coisas imóveis porque as consideram partes integrantes dos “postos de abastecimento” e da “estação de serviços”, como sempre resultaria do artigo 204º do Código Civil.*

*... tanto os postos de abastecimento de combustíveis, como uma estação de serviço, são prédios comerciais, por força do conteúdo dos alvarás de licença de utilização conjugados com o elemento literal da norma do nº 2 do artigo 6º do Código do IMI.*



*Por força do n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI, os postos de abastecimento e a estação de serviço em causa neste processo, enquanto conjunto de edifícios e construções (com as respectivas partes integrantes) integrando como integram o conceito de estabelecimentos comerciais onde se praticam actos de comércio objectivos e subjectivos, devem considerar-se prédios urbanos comerciais (alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI).*

*Ou seja, estes prédios urbanos constituem as instalações onde a Requerente exerce a sua actividade comercial de venda a retalho de combustíveis. Actividade geradora de rendimentos empresariais (sujeito a IRC nos termos das alíneas a) dos n.ºs 1 dos artigos 2.º e 3.º do Código do IRC) e que é em si mesma comercial, lucrativa, conforme a classificação das actividades económicas – CAE, do Instituto Nacional de Estatística (artigo 142.º do Código do IRC).*

*Bastará atentar-se na forma como no CAE Rev-3, com o código 47 300, se define esta actividade: “comércio a retalho de combustíveis de veículos com motor, em estabelecimentos especializados”. O mesmo se passa com a definição das actividades de venda de produtos e de restauração que ocorre nas “áreas de serviço”.*

*Não faria sentido considerar-se que estas instalações, que são no fundo o local por excelência onde a Requerente exerce a sua actividade geradora de lucros - actividade comercial lucrativa - sujeitos ao regime de IRC e depois, em sede de IMI, não se considerar essas instalações ou edificações, em termos globais, como constituindo um prédio urbano da espécie “comercial”(...).*

**Proc. 244/2016-T:**

*(...)...atentos à enunciação legal, de que os prédios “comerciais” (artigo 6.º, n.º 1, alínea b), do CIMI) são “os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins” (artigo 6.º, n.º 2, do CIMI), resta saber o que são fins comerciais e se são esses ou outros os prosseguidos pela Requerente no prédio cuja avaliação se contesta.*

*É de há muito pacificamente aceite pela doutrina que as normas tributárias se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas, solução que consta hoje expressamente do n.º 1 do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), ao estabelecer que “1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”. Por outro lado, determina o n.º 2 do mesmo artigo 11.º, da LGT, que “2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm salvo se outro decorrer diretamente da lei”.*

*Ora, os fins comerciais a que se destinam os prédios urbanos, não poderão ser outros senão os fins regulados pelas leis comerciais, ou seja, a prática de atos de comércio, entre os quais a compra e venda comerciais, prevista nos artigos 463.º e seguintes do Código Comercial.*

*A venda de combustíveis, enquanto atividade principal exercida pela Requerente no prédio avaliado, reconduz-se à prática de atos de comércio, quer objetivos, porque a venda de produtos adquiridos para esse fim são vendas comerciais, quer subjetivos, dado que as sociedades comerciais são comerciantes por natureza (artigo 13.º, n.º 2, do C. Comercial).*

*Argumenta a entidade Requerida que, para que um prédio seja comercial, não basta que nele se pratiquem atos de comércio, dando como exemplo a praça de touros, prédio destinado a espetáculos (atos comerciais subjetivos, por serem comerciais as empresas singulares ou coletivas que os organizam) e que, tal como decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão prolatado em 10/04/2013, no processo n.º 0770/12...*

*A parte decisória do mesmo Acórdão citado esclarece os motivos pelos quais uma “praça de touros” deve ser avaliada pelo método do custo de construção adicionado do valor do terreno: é que “A fórmula matemática do artigo 38º não se pode aplicar à parte principal do prédio, constituída pela arena e pelas bancadas,*

*porque os coeficientes que a integram não se ajustam à determinação do valor de mercado. Desde logo, o coeficiente fundamental desse método de avaliação, que é o valor base (vc), e que é fixado administrativamente para todo o país, não se ajusta às características próprias de uma praça de touros, especialmente àquelas zonas ou partes principais. O artigo 39º do CIMI estabelece que o valor base corresponde ao custo unitário de construção de um metro quadrado de um edifício ou de uma construção, adicionado do valor do terreno. Ora, se a componente custo do terreno se poderia aplicar a toda a área, o mesmo não acontece com a componente valor da construção, pois, nem a arena é uma parte edificada, nem as bancadas são uma construção que, num mercado de concorrência, estejam nas mesmas condições das construções imobiliárias para as quais se fixa anualmente o valor de um metro quadrado”..*

*Mas o prédio de cuja avaliação tratam os presentes autos não está nas mesmas condições de uma praça de touros, pois que um “posto de abastecimento de combustíveis” é, por definição legal, “a instalação destinada ao abastecimento, para consumo próprio, público ou cooperativo, de gasolinas, gasóleo e GPL para veículos rodoviários, correspondendo lhe a área do local onde se inserem as unidades de abastecimento, os respetivos reservatórios e as zonas de segurança e de proteção, bem como os edifícios integrados e as vias necessárias à circulação dos veículos rodoviários a abastecer” ...*

*“Posto de abastecimento” é uma realidade complexa em que, para além das unidades de abastecimento, se inserem ainda os “edifícios integrados”, ainda que os mesmos se destinem à prossecução de atividades complementares (definidas pelo Regulamento de Construção e Exploração de Postos de Abastecimento de Combustíveis como sendo “os serviços a prestar aos utentes dentro dos limites do posto de abastecimento, em complemento da oferta de combustíveis e lubrificantes, nomeadamente loja de conveniência, apoio auto e lavagem de viaturas (manual ou automática) ”(...).*

4- Não conseguimos, pois, vislumbrar suficiente fundamento, que contrariando todo o exposto, permita subsumir o prédio em questão á categoria prevista na al. d) do art.º 6.º do CIMI. O prédio urbano deve ser avaliado de acordo com as regras do artigo 38.º do CIMI.

5- Nesta razão, o ato impugnado, incorreu em erro sobre os pressupostos ao englobar uma errónea qualificação da espécie de prédio em avaliação, prejudicando o seu resultado. Padece, por isso, do vicio violação de lei.

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.

## **DECISÃO**

**Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado 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 em vigor á data dos factos.

### **Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €1.956,75 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi considerado totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º n.º 2, e 22.º n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 09 de Junho 2017

O Árbitro,

(Fernando Miranda Ferreira)