

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 612/2017-T

Tema: IMI – Classificação de prédios urbanos – Postos de abastecimento de combustíveis.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A..., SA, NIPC¹..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, área do ... serviço de finanças de Lisboa, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, do nº 1 do artigo 3º e da alínea a) do nº 1 do artigo 10º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, com vista à anulação dos atos de fixação dos valores patrimoniais dos prédios urbanos inscritos nas respetivas matrizes sob os ... da freguesia de ... e ... (ex artigo ...) da freguesia de ..., e a consequente repetição dos procedimentos de avaliação, considerando agora os imóveis como comerciais, com a aplicação da fórmula prevista no nº 1 do artigo 38º do CIMI⁴ atribuindo a cada um deles o seguinte VPT⁵: artigo ... € 104 640.00; artigo ... € 146 220.00
- 2 Que o pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite, pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁶ em 27/11/2017 e notificado à ATA na mesma data.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 18/01/2018, designado árbitro do

¹ Acrónimo de Número de identificação de Pessoa Coletiva

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

⁵ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

⁶ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.

- 4 O tribunal foi constituído em 07/02/2018 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, como já se viu, visa o requerente, a anulação dos atos de fixação do VPT dos artigos urbanos já identificados, respeitantes a postos de abastecimento de combustíveis, a repetição dos mesmos, mas classificando os prédios como comerciais e usando na avaliação a fórmula prevista no nº 1 do artigo 38º do CIMI.
- 6 Considera que o Manual de Avaliação parece sobrepor-se quer ao CIMI quer à jurisprudência judicial, ao considerar os postos de abastecimento de combustíveis prédios urbanos “outros” e sujeitando-os a avaliação nos termos do nº 2 do artigo 46º do CIMI
- 7 Entende que, mesmo classificados como “outros”, a fórmula prevista no artigo 38º do CIMI era possível e evitar-se-ia utilizar o custo de construção utilizado sem apresentar qualquer critério objetivo para o efeito, limitando a dizer-se que foi através de consulta a empresários e técnicos camarários experientes e do conhecimento e experiência profissional do perito.
- 8 Daí que os atos de fixação do VPT dos prédios em questão deverão ser anulados e repetindo-se o seu procedimento, mas agora considerando os postos de abastecimento prédios urbanos comerciais.
- 9 Na resposta, a requerida, e também em síntese, diz que quer nas primeiras quer nas segundas avaliações foi utilizado o método do custo de construção previsto no nº 2 do artigo 46º do CIMI.
- 10 Quer os alvarás de utilização quer os termos de avaliação mencionam que os prédios são utilizados como “posto de abastecimento de combustível”, apesar da requerente utilizar o termo “ estação de serviço” que são coisas diferentes, no primeiro caso é o local onde os veículos se abastecem, no segundo caso para além do abastecimento de combustível, há áreas de restauração, loja de conveniência, zonas de descanso, entre outros.

- 11 Os prédios em questão são usados como postos de abastecimento de combustíveis e como tal tem que ser classificados como “outros”, conforme previsão da alínea d) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 6.º do CIMI.
- 12 Outras atividades existentes nos locais são coadjuvantes da principal (abastecimento de combustíveis), não sendo por isso a atividade principal do local nem da requerente.
- 13 Nesta perspetiva as regras de avaliação utilizadas e a utilizar só poderão ser as previstas no artigo 46.º do CIMI, uma vez que estamos em presença de prédio urbano da espécie de “Outros”.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Face à resposta da requerida, o tribunal proferiu, em 13/03/2018, o seguinte despacho:

“Notifique-se a requerente, para em 10 dias se pronunciar, querendo, quanto à proposta da requerida de dispensa da apresentação da liquidação impugnada, da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como da produção de alegações orais ou escritas.”

Em 15/03/2018, veio a requerente dar conta que a resposta apresentada pela ATA nos presentes autos nada tinha a ver com eles.

Na mesma data a requerida admitiu o lapso veio juntar a competente resposta, pedindo a relevação da falta.

Em 16/03/2017, foi proferido o seguinte despacho: “Tal como foi constatado pela requerente a resposta junta aos autos, em 12/03/2013, pela ATA, nada tinha a ver com os mesmos, deste modo, dado o lapso ocorrido, admito a sua substituição, nos termos requeridos. Notifique-se a requerente, para em 5 dias se pronunciar, querendo”.

Como nada foi dito pela requerente, em 27/03/2018, foi proferido novo despacho “Tendo em vista o meu despacho de 16 do corrente, o silêncio da requerente e que não está requerida a produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, não existindo matéria de exceção sobre as quais as partes careçam de se pronunciar e tendo em conta que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, o tribunal entende desnecessária a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT bem como a apresentação de alegações pelo que, no prazo de 10 dias, poderão as partes, querendo, pronunciarem-se sobre este entendimento”

Decorrido o prazo fixado, como nada foi dito o tribunal considerou reunidas as condições para proferir decisão, fixando o dia 30 de Abril para o efeito.

Deste modo, não enfermando o processo de nulidades nem invocadas exceções, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – A questão a dirimir, com interesse para os autos, é a seguinte:

Saber se os atos de avaliação praticados pela ATA, sofrem do vício de violação da lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, uma vez que partiram da classificação do prédio urbano destinado a posto de abastecimento de combustíveis, como pertencendo à espécie de “Outros”, quando no entender da requerente, o prédio deveria ter sido classificado na espécie de “Comerciais”, o que determinará o método a utilizar na avaliação; o previsto no nº 2 do artigo 46º do CIMI, já utilizado pela ATA, ou o método previsto no artigo 38º do CIMI se forem “Comerciais” como pretende a requerida.

2– Matéria de Facto

- a) A requerente submeteu duas declarações modelo 1 de IMI⁷, com vista à avaliação dos prédios urbanos ... da freguesia e concelho de ... e ... (ex ...) da freguesia de ..., concelho do
- b) Feitas as avaliações ao artigo ... da freguesia de ... foi-lhe atribuído o VPT de € 376 630.00 e ao artigo ... (ex ...) da freguesia de ..., foi-lhe atribuído o VPT de € 323 150.00.
- c) Contra estas avaliações apresentou a requerente pedido de 2ªavaliação, por considerar que os prédios foram classificados como urbanos da espécie de “outros”, facto que conduziu a que as avaliações fixaram o VPT de cada um dos prédios com base no método previsto no nº 2 do artigo 46º, quando entende que os prédios em questão devem ser considerados como comerciais.
- d) Porém a ATA manteve nas 2ªs avaliações a mesma classificação de “Outros” e continuou a utilizar o método do já referido nº 2 do artigo 46º do CIMI.
- e) Destas 2ªs avaliações o artigo ... da freguesia de ... ficou com o VPT de € 452 730.00 e o artigo ... (ex ...) ficou com o VPT de € 318 120.00, tendo o perito da requerente votado vencido, por considerar que os prédios pertencem à espécie de (urbanos Comerciais) e como tal deveria ser aplicado o método previsto no nº 1 do artigo 38º do CIMI.
- f) A licença de Exploração relativa ao prédio ... da freguesia de ..., emitida pela respetiva Câmara Municipal refere que foi autorizada a exploração de Posto de Combustíveis e em aditamento que nela se inclui também uma loja de conveniência.
- g) A Direção Regional de Lisboa e Vale do Tejo do Ministério da Economia e Inovação emitiu alvará, para o prédio ... da freguesia de ..., a conceder licença para a venda de produtos derivados de petróleo bruto, válida até 31 de Agosto de 2020.

A prova destes factos resulta dos documentos juntos aos autos que não foram impugnados pelas partes. Não existem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

⁷ Acrónimo de Imposto Municipal sobre Imóveis

3- Matéria de Direito

O que está aqui em causa é saber se os imóveis deverão ser classificados na espécie de “Outros”, como entende a ATA, ou se, pelo contrário deverão ser classificados na espécie de “Comerciais” como pretende o requerente.

A requerida teoriza sobre o conceito de estação de serviço e posto de abastecimento, concluindo que são realidades diferentes mas que na prática servem o mesmo fim de abastecimento dos veículos com o combustível, considera diversificada a atividade da requerente, detendo em Portugal áreas de serviço e estações de serviço, localizando-se as primeiras perto das grandes cidades e as segundas nas auto estradas e que em ambas se pratica a venda a retalho de combustível e que as características construtivas dos edifícios, dado o fim a que se destinam, impedem a sua classificação com prédios urbanos “Outros” e o facto de lá se vender combustível não é determinante para que sejam classificados de comerciais, salientando a dificuldade de se proceder à avaliação nos termos do artigo 38º do CIMI e que a mesma só poderá ser feita de acordo com o artigo 46º nº 2 do citado Código. Aponta como exemplo a praça de touros que de acordo com o decidido no Acórdão do STA⁸ no Pº 0770/12, de 10/04/2013, é um prédio urbano classificados como “Outros”, situação que considera semelhante à dos presentes autos.

A requerente considera que foram praticados erros de direito no ato de fixação do VPT, quer na primeira quer na segunda avaliação, ao ser utilizado o Manual de Avaliação que determina que os postos de abastecimento de combustíveis sejam classificados com prédios urbanos da espécie “Outros”, mas mesmo assim entende que poderia ser usado a fórmula prevista no artigo 38º do CIMI, uma vez que o imóvel em causa é composto por um edifício e bens de equipamento. Em seu entender uma estação de serviço é um prédio comercial, tendo em conta as disposições constantes no CIMI, não podendo o Manual de Avaliação sobrepor-se a este diploma, sendo que os prédios comerciais ou para serviços são avaliados obedecendo às regras do artigo 38º do já referido CIMI.

Vejamos o que nos diz o CIMI relativamente à classificação dos prédios urbanos.

⁸Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

O conceito de prédio é-nos dado pelo nº 1 artigo 2º do CIMI, que se transcreve: “Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com caráter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”.

O artigo 4º do mesmo Código diz-nos o que são prédios urbanos estando as partes de acordo no que respeita à condição de prédios urbanos dos imóveis já identificados, divergindo na espécie dos mesmos.

A divisão dos prédios urbanos em diferentes espécies vem regulada no artigo 6º do citado CIMI, que se transcreve:

“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, excetuando-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 afetos a espaços, infra estruturas ou equipamentos públicos.

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

Podemos já concluir que a espécie “Outros” é residual, só lá cabem os que de todo não possam pertencer a outra espécie.

Como destaca o n.º 2 do normativo em análise, prédios comerciais serão os licenciados para fins comerciais, ou na falta de licença que tenham como destino normal esse fim. Temos que apurar o que são fins comerciais e se são esses ou outros os prosseguidos pela requerente nos imóveis em questão, cujas avaliações contesta.

Fins comerciais serão os regulados pelas leis comerciais, isto é, serão a prática de atos de comércio, entre os quais figura a compra e venda, prevista nos artigos 463º e seguintes do CC⁹. Temos por certo, que a venda de combustíveis, praticada pela requerente nos imóveis em questão é a atividade principal neles exercida e porque a venda de produtos adquiridos para esse fim são vendas comerciais, ao mesmo tempo que as sociedades comerciais são comerciantes de acordo com o n.º 2 do artigo 13º do CC, permite-nos, desde já concluir, que nos locais em questão são exercidos maioritariamente atos de comércio ao mesmo tempo praticados por uma sociedade comercial. Nesta perspetiva os imóveis em questão só poderão ser classificados de prédios urbanos comerciais. Diga-se que o uso de conceitos da legislação comercial no âmbito do direito tributário está previsto no 2 do artigo 11º da LGT¹⁰.

Não colhe a comparação com a praça de touros, tendo em conta a definição legal de “posto de abastecimento de combustíveis”, prevista no artigo 2º, alínea q) do Regulamento de Construção e Exploração de Postos de Abastecimento de Combustíveis, aprovado pela Portaria 131/2002 de 9 de Fevereiro, alterada pela Portaria 362/2005 de 4 de Abril, que se transcreve:” Posto de abastecimento» 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

⁹ Acrónimo de Código Comercial

¹⁰ Acrónimo de Lei Geral Tributária

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. Incluem-se nesta definição, por extensão, as instalações similares que sejam destinadas ao abastecimento de embarcações ou aeronaves;”

Um posto de abastecimento de combustíveis é um prédio urbano que comporta para além dos locais de abastecimento edifícios integrados, destinados a atividades a prestar aos utentes, nomeadamente a venda de lubrificantes, lavagem de viaturas e lojas de conveniência como é o caso dos imóveis dos presentes autos.

Vária tem sido a jurisprudência arbitral a considerar os postos de abastecimento de combustíveis como prédios urbanos comerciais, nomeadamente os processos 218, 271, 348, 604 todos de 2015 e 244/2016 e 288/2017. Também o TCA¹¹ do Sul, no seu acórdão de 4 de Junho de 2015, proferido no processo 08035/14, que com a devida vénia se transcreve, na parte que consideramos pertinente na causa em questão: “IX. Quanto à classificação do prédio urbano como pertencente à espécie “outros” o legislador adoptou um critério de finalidade “residual” por referência aos fins enunciados no nº2, tal como resulta do disposto no nº 4 do art.6º do CIMI ao excluir-se desta espécie todos os edifícios e construções que tenham como destino normal os fins referidos no nº2;

X. Apenas se poderá classificar um prédio urbano na espécie “outros” prevista na alínea d) do nº 1 do art.6º do CIMI quando o edifício ou construção não seja de classificar na espécie de comerciais, industriais ou para serviços”.

Apesar do imóvel sito na freguesia de ... do concelho do ..., no qual não existe qualquer zona mista de apoio ou loja de conveniência, nem por isso, lá deixam de ser praticados atos de comércio, dado que a venda a retalho de combustíveis, só assim, poderá ser classificada. O tribunal considera que os postos de abastecimento de combustíveis, estações de serviço só poderão ser classificados na espécie de prédios urbanos comerciais, devendo na sua avaliação para efeitos de determinação do seu VPT, ser usada a fórmula prevista no nº.1 do artigo 38º do CIMI.

IV – DECISÃO

Assim o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente, com a conseqüente anulação das avaliações em questão, determinando-se a repetição do procedimento de avaliação dos referidos imóveis como prédios urbanos comerciais, com a aplicação da fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38.º do CIMI, aplicando-se a legislação em vigor à data dos factos.
- b) Fixar o valor do processo em € 3 131.11, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299.º, n.º 1, do CPC¹², artigo 97.º-A do CPPT¹³, e artigo 3.º, n.º2, do RCPAT¹⁴.
- c) Fixar as custas, ao abrigo do n.º4 do artigo 22.º do RJAT, no montante de €612,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4.º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida.

Lisboa, 30 de Abril de 2018

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131.º,n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º,n.º1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco

¹¹ Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

¹² Acrónimo de Código de Processo Civil

¹³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁴ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária