

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 193/2013-T

Tema: IMI - Falta de objecto do pedido de pronúncia arbitral; Incompetência material do Tribunal Arbitral; e Falta de Legitimidade e de interesse em agir do sujeito passivo

I - RELATÓRIO

1 – A... Ld^a (doravante requerente) NIPC ..., sedeadada na Rua ..., em ... apresentou, no dia 29 de Julho de 2013, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral e um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 2.º e da al. a) do n.º 1 do art.10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (**RJAT**¹), em que é Requerida a AT², com vista à declaração de ilegalidade de parte da liquidação de Imposto Municipal sobre imóveis no montante de 26515,68€, relativa aos prédios urbanos situados nos Municípios de ..., ... e ... conforme nota de cobrança n.º.2012 ... no total de 26 520,10€ (excluídos apenas os prédios rústicos nela indicados).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmº. Senhor Presidente do CAAD³ e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30 de Julho de 2013. Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado o Dr. Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

3- Em 09 de Setembro de 2013, ao abrigo do artº 13º nº1 do RJAT, a requerida vem aos autos dizer que:

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária

² Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

³ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

“a pretensão aduzida pela requerente no âmbito do pedido de pronúncia arbitral – ou seja a sindicância de parte da liquidação de IMI no valor de 9536,97€, respeitante ao prédio sito na Av^a ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o Art^o ..., foi totalmente deferida, com o deferimento do recurso, inexistente fundamento para a continuação da presente lide, considerando assim satisfeita integralmente a pretensão da requerente”

4 – Em 20 de Setembro de 2013, a Requerente declara que mantém interesse em prosseguir, nos termos já peticionados, o procedimento relativamente à parte do acto objecto do presente de pedido de pronúncia que não foi revogado pela requerida, pretendendo ainda a condenação da mesma, nos termos do artigo 171^o, n.º 2 do CPPT⁴, conforme peticionado nos arts. 8.º a 12.º da petição inicial, ao pagamento ao Sujeito Passivo de indemnização no montante de € 800,00, pela prestação indevida de garantia.

5– O Tribunal foi constituído em 07 de Outubro de 2013 tendo na mesma data proferido o Despacho a que alude o art^o17º nº1 do RJAT.

Em consequência do mesmo a requerida apresentou resposta acompanhada do respectivo processo administrativo, propugnando:

A extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, conforme previsto na alínea e) do Art^o 277 do CPC⁵ ;

Ser julgada e provada a incompetência material do Tribunal, tendo em conta que não é competente para realizar a fiscalização abstracta das normas do CIMI⁶ (nº1 do artº2º e alíneas d) e e) do artº9º) dada a exclusividade do Tribunal Constitucional nessa matéria, artº 281º da Constituição;

⁴ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

⁵ Acrónimo de Código de Processo Civil

⁶ Acrónimo do Imposto Municipal sobre Imóveis

Ser a requerida absolvida da instância dado a requerente carecer de legitimidade processual e de interesse em agir, de harmonia com o disposto no artº 281 da Constituição e 278º alínea d) e 577º alínea e) do CPC;

E caso assim não se entenda ser o pedido de pronúncia arbitral julgado improcedente;

6 – Por Despacho 07/11/2013 o Tribunal designou o dia 09/12/2013 para a reunião a que alude o artº18º do RJAT que veio a ter lugar na sede do CAAD, pelas 10,30 horas.

Ouidas as partes e com a concordância destas, o Tribunal prescindiu da realização de inquirição de testemunhas e de alegações orais.

Sobre as excepções invocadas pela requerida, ambas as partes mantiveram as suas posições.

II-SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artº 2º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Foram suscitadas pela requerida as seguintes excepções:

-falta de objecto do pedido de pronúncia com a consequente inutilidade superveniente da lide;

- Incompetência material do Tribunal Arbitral; e

- falta de legitimidade e de interesse em agir por parte da requerente.

Sendo questões centrais para se aquilatar da viabilidade processual da pretensão da requerente cumpre a sua apreciação prioritária, o que vamos fazer como se segue:

1 - A falta de objecto do pedido de pronúncia arbitral e consequente inutilidade superveniente da lide

Vem a requerida dizer que a requerente submeteu à apreciação do Tribunal a parte da liquidação de IMI⁷ no valor de 9536,97€, respeitante ao prédio sito na Av^a ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... Concelho de ... sob o artigo ..., fracções A,B,C,F,I,K,L,M,N,P,Q e R.

Que no seguimento do pedido de pronúncia e dentro do prazo estatuído no Artº 13º nº1 do RJAT a requerida remeteu a este Tribunal Arbitral requerimento no qual propugnava a inexistência de fundamento para a continuação da presente lide, em face de que o acto que se encontrava sob escrutínio, teria sido totalmente revogado, por despacho de 30/08/2013 da Exm^a Sr^a Subdirectora Geral do IMI.

Posteriormente a requerente insurgiu-se contra a posição da requerida reiterando o seu pedido de pronúncia arbitral, declarando que mantém interesse em prosseguir, nos termos peticionados.

O que está aqui em causa é saber se o pedido de pronúncia se esgota ao IMI do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artº ... como alega a requerida e que procura demonstrar com excertos da petição da requerente, citando-se a título de exemplo os seguintes:

⁷ Acrónimo de Imposto Municipal sobre Imóveis

- “que a constituição do Tribunal é para apreciação e julgamento do pedido de pronuncia arbitral que se segue quanto à parte da liquidação de imposto Municipal sobre Imóveis”;

- “tanto no que toca a matéria de facto como de direito, se reporta, em exclusivo, à liquidação de IMI no valor de 9536,97€, respeitante ao prédio sito na Av^a ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o art^o ..., fracções A,B,C,F,I,K,L,M,N,P,Q e R”;

- “Sempre se diria que a liquidação estaria parcialmente inquinada de ilegalidade, relativamente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art... da freguesia de ..., concelho de ...”;

- “ao liquidar IMI relativamente a 2012 sobre o prédio urbano inscrito na matriz sob o art^o ..., fracções A,B,C,F,H,I,K,L,M,NP,Q e R da freguesia de ..., concelho de ..., da propriedade da requerente, a AT violou a lei, nomeadamente violou a alínea e) do n^o1 do art^o9^o do CIMI, ao abrigo da qual a requerente tem direito a que aquele prédio não sujeito a tributação em sede de IMI até ao terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que o prédio passou a figurar no seu inventário como produto destinado a venda, ou seja, até 2014, inclusive”.

Sobre o acabado de expor, veja-se articulado da resposta números (9,10,14,15,16,17,18,19,20 e 21);

Ou então constatar se o pedido abrange para além do artigo urbano ... da freguesia de ..., do município de ..., todos os restantes artigos urbanos situados no município de ... e ainda os dos municípios de ... e ... conforme nota de cobrança n^o ... a que corresponde o IMI no valor de 26515,68€.

Demonstram os autos que a reclamação dirigida pela requerente ao Chefe do Serviço de Finanças do ...^o Bairro Fiscal de ... e respectivo recurso hierárquico se reporta

exclusivamente ao artigo urbano ... da freguesia de ... do município de ... a que corresponde o IMI de 9536,97€.

Mas, do pedido de pronúncia consta, desde logo, como valor da causa 26515,68€ e no seu articulado (nº2,3 e4) a requerente diz que: “não concorda com a liquidação, na parte relativa a todos os prédios urbanos situados nos municípios de ..., ... e ... constantes da nota de cobrança nº ..., que representam um valor de 26515,68 do total do valor da liquidação acima referido.”

Daqui resulta, do ponto de vista do Tribunal, que o único valor do IMI que não pretende ver sindicado é o respeitante aos prédios rústicos, um valor residual de 4,42€ .

Como se pode ver no articulado da petição, nomeadamente no quesito20º, são elencados todos os prédios urbanos detidos pela requerente para venda quer no concelho de ..., ... e

Considera que a liquidação na parte respeitante àqueles identificados prédios urbanos, poderá, do ponto de vista da requerente, ser inconstitucional, ao mesmo tempo que o IMI

Respeitante às fracções do prédio urbano ... da freguesia de ... do município de ..., é ilegal, dado que tais fracções estarão em situação de não sujeição a IMI.

No entender do Tribunal, não ficou provado que o pedido de pronúncia se reduza exclusivamente ao prédio situado no município de ..., pelo que considera que o mesmo abrange todos os prédios urbanos constantes da nota de cobrança ..., pelos motivos já anteriormente expostos, declarando a excepção, de falta de objecto do pedido de pronúncia arbitral e conseqüente inutilidade superveniente da lide, **totalmente improcedente**.

2 - Incompetência material do Tribunal Arbitral

A requerida considera que apesar do Tribunal ser competente para apreciar da constitucionalidade de uma norma em face do caso concreto, de acordo com o estatuído no nº1 do artº 25º do RJAT a argumentação da requerente vai para além da desaplicação de normas do IMI, pelo contrário, foca-se na fiscalização abstracta dessas normas, competência que cabe em exclusivo ao Tribunal Constitucional, conforme artº 281º da Constituição.

Alega ainda a requerida que a requerente, embora ficcione a desaplicação das normas do IMI, por parte do Tribunal, com a consequente anulação da liquidação, toda a sua construção argumentativa se baseia na apreciação da constitucionalidade abstracta das normas do IMI nº1 do art 2º ,alíneas d) e e) do nº1 do artº 9º,ilucidando o seu ponto de vista com o teor do artº 72º do pedido de pronúncia arbitral concluindo que este não demonstra que todos os prédios da nota de cobrança estejam nas situações constantes das alíneas d) e e) do nº 1 do artº 9º do CIMI.

Mas, do ponto de vista do Tribunal, o que a requerente fez foi um desdobramento das situações:

Por um lado suscitou a ilegalidade da liquidação quanto ao prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artº ... da freguesia de ... do município de ..., que veio a ser reconhecida pela AT antes da constituição deste Tribunal;

Quanto aos restantes urbanos situados no mesmo município quer quanto aos situados nos municípios de ... e ..., suscitou a questão da constitucionalidade e quanto a estes, na verdade a requerente faz um longo percurso argumentativo (artºs 35 a 71º da petição) no sentido de demonstrar a inconstitucionalidade das referidas normas por violarem claramente, em seu entender, o princípio constitucional da igualdade tributária e decorrente deste o princípio da capacidade contributiva, pedindo a sua desaplicação ao seu caso concreto.

Em momento algum a requerente pede ao tribunal que faça a fiscalização abstracta das normas em questão.

Assim sendo, ao abrigo do nº1 do artº 25º do RJAT, o Tribunal considera-se materialmente competente para apreciação da constitucionalidade das normas do CIMI postas em crise quando aplicadas ao caso concreto, pelo que declara **improcedente a excepção** suscitada.

3- Falta de legitimidade e de interesse em agir

Uma vez que o Tribunal declarou improcedente a excepção da incompetência material a consequência lógica só pode ser declarar também **improcedente a excepção** suscitada pela requerida da falta de legitimidade e de interesse em agir.

Deste modo nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

III-MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados:

1 – O objecto social da requerente inclui “ as actividades de construção de edifícios e a compra e venda de imóveis”;

2 – A contabilização correcta dos imóveis com existências, produto acabado para venda;

3 – No ano de 2012 a requerente tinha para venda os imóveis elencados no artº 20º da petição, tendo os mesmos sido tributados em IMI relativamente ao ano de 2012, conforme nota de cobrança 2012 ... no montante de 26520,10;

4 – O prédio sito na Av^a ... em ... inscrito na matriz urbana da freguesia de ...a sob o artº ... , foi afectado à venda e foi transferido para o activo circulante da empresa em Março de 2012;

5 – Foi feita a comunicação atempada a que alude o n.º4 do artº 9º do CIMI;

6 – A requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 13/07/29 que foi aceite na mesma data;

7 – Em 07/08/2012 foi a requerente notificada da decisão final de indeferimento da suspensão da tributação relativamente ao artº ..., tendo em 05/09/2012 apresentado recurso hierárquico desta decisão que veio a ser deferido por despacho da Exma Senhora Subdirectora Geral de 30/08/2013;

8 – Em 7/09/2013 foi por mim comunicado aceitar a designação de árbitro singular para o presente processo;

9 – Em 09/09/2013 foi-me informado que a AT havia comunicado nos termos do artº 13º do RJAT a decisão de revogação total dos actos tributários impugnados pelo que ficaria sem efeito a minha designação e que já não se procederia à constituição do Tribunal;

10 – Em 19/09/2013 é comunicado pela requerente que pretende o prosseguimento dos autos e declara:

“que mantém interesse em prosseguir, nos termos já peticionados, o procedimento relativamente à parte do acto objecto do presente pedido de pronúncia que não foi revogado pela requerida”;

11 - O Tribunal só foi constituído em 07/10/2013;

12 – Por ostensiva considera-se provada a dificuldade de venda de imóveis pelos motivos expostos pela requerente, nomeadamente, falta de financiamento, saturação de mercado, procura retraída, aliás como já foi reconhecido no Relatório Final do “Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal” para a generalidade destas empresas.

Factos que o Tribunal não considerada provados:

1 – Que todos os prédios constantes do artº20º da petição estejam totalmente livres e devolutos;

2 – Que a requerente apenas tenha pedido a anulação da liquidação de IMI respeitante ao prédio do município de ...;

3 – Que a hipoteca voluntária fosse a única via para suspender a execução.

IV – DO DIREITO

Da inconstitucionalidade das normas

A requerente pretende a anulação da dívida relativamente aos prédios urbanos constantes da nota de cobrança ... no montante de 26515,68 por considerar que a tributação em IMI dos prédios detidos por empresas que tenham por actividade a construção ou a venda de imóveis, é do seu ponto de vista inconstitucional, mesmo depois de ultrapassados os prazos de suspensão da tributação previstos nas alíneas d) e e) do nº 1 do artº 9º, por esta norma violar frontalmente o princípio constitucional da igualdade tributária e ainda, decorrente deste o princípio da capacidade contributiva.

Entende que tal normativo discrimina estas empresas relativamente a outras que exerçam a montagem, a produção e a venda de quaisquer outros bens.

Socorrendo-se de ilustres fiscalistas como Nuno Sá Gomes, in Lições de Direito Fiscal, Vol. II de 1984 e Casalta Nabais citado no Acórdão n.º 306/2010 do Tribunal Constitucional, procura dar conteúdo ao seu argumentário no sentido do preenchimento daqueles princípios que considera violados pelas normas do CIMI por ela postas em crise. No entanto, é notório, que a comparação que é feita pela requerente é sobre realidades completamente diversas.

Não se pode pretender que haja tributação igual para realidades económicas diferentes. O CIMI regula a tributação do património imobiliário que, no seu artigo primeiro, estabelece o seu campo de incidência sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português e no seu artigo segundo estabelece o conceito de prédio, sendo para efeitos de tributação em IMI “toda a fracção de território nela se englobando as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência” e exige mais este normativo que tal realidade pertença” ao património de pessoa singular ou colectiva e que em circunstâncias normais tenha valor económico”.

O art.º 9.º do CIMI estabelece o início da tributação que difere conforme as realidades. No caso de prédio que “tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda”, a tributação tem início a partir “do terceiro ano seguinte, inclusive”, àquela ocorrência.

Em sede de IMI comparar uma empresa cuja actividade seja a construção e/ou venda de imóveis e outras que se dediquem a construção, montagem, produção e a venda de quaisquer outros bens é comparar realidades económicas diferentes, como já se disse, e, enquanto a primeira cai na norma de incidência do art.º 1.º do CIMI e, portanto, sujeita a

tributação nos termos nele previstos as outras jamais o poderão ser, dado estarem completamente fora do âmbito das normas de incidência daquele Código.

Nem se diga que há uma absoluta igualdade de circunstâncias, no plano fiscal, entre quem constrói ou detém imóveis para venda e quem constrói, produz ou detém para venda outro tipo de bens. As circunstâncias são logo diferentes pela natureza dos bens, o legislador pretendeu tributar em IMI apenas bens imóveis e não outros, daí que não se possa dizer que haja igualdade de circunstâncias.

Pretender, através de realidades económicas diversas, por em causa as normas de incidência do CIMI e concluir que estas violam os princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva é raciocínio que não acompanhamos.

O princípio da igualdade tributária poder-se-á traduzir na obrigação de todos os cidadãos ou pessoas colectivas ficarem adstritos ao pagamento de impostos, proibindo-se o arbítrio de forma a que situações iguais tenham tratamento igual e situações diferentes tenham tratamento diferente. Daqui decorre a capacidade contributiva que impõe que o imposto será igual para aqueles que estejam em situação igual e diferente para aqueles que estejam em situação diferente.

Do ponto de vista do Tribunal o direito constituído aplicável ao caso concreto dos autos , alíneas d) e e) do nº1 do artº9º do CIMI, de forma alguma desrespeitam quer o princípio da igualdade tributária quer o da capacidade contributiva, pelo que a sua aplicação tem pleno suporte constitucional.

O legislador trata esta tributação em IMI das empresas que se dedicam a este ramo de actividade, de uma forma especial, concedendo ao titular do património um período considerado razoável para a sua venda não o sujeitando a IMI durante esse período.

Dir-se-á que, estamos perante circunstâncias anormais, tais como a saturação dos mercados, falta de financiamento e menor poder de compra dos potenciais clientes, e que o

período de não sujeição concedido é insuficiente e levará os titulares do património a situações dramáticas que poderá chegar à insolvência.

Mas aí terá de haver uma intervenção do legislador, revisitando a lei, se assim o entender, e ponderar da necessidade de constituir direito novo que contemple estas situações ou outras, de modo a evitar prejuízos maiores. Mas até lá será forçoso observar o de jure constituto que, do ponto de vista do Tribunal, não está ferido de inconstitucionalidade como se pretende.

Aliás a requerente serviu-se das mesmas normas para sindicar a tributação em IMI do prédio sito na Av^a ...,inscrito na matriz sob o artº ... do município de ..., usou-as quer na reclamação quer no recurso hierárquico, sem em momento algum questionar a sua inconstitucionalidade.

Da ilegalidade da liquidação no que respeita ao artº urbano do ... do Município de ...

O recurso hierárquico apresentado do indeferimento da reclamação apresentada contra a liquidação de IMI referente a este artigo urbano, veio a merecer total deferimento que, a requerida comunicou, nos termos do artº 13º do RJAT, a revogação dos actos impugnados relativamente a este imóvel, no montante de 9536,97€ , ocorreu antes da constituição do Tribunal.

Assim consideramos desnecessário prosseguir a análise desta situação concreta uma vez que ela foi resolvida favoravelmente à requerente, como já se viu, antes da constituição do Tribunal.

Na verdade em 19/09/2013 é comunicado pela requerente que pretende o **prosseguimento dos autos apenas relativamente à parte que não havia sido revogado pela requerida** e o Tribunal só foi constituído em 07/10/2013.

Da indemnização em caso de garantia indevida

Veio a requerente, ao abrigo do artº 171º nº 2 do CPPT, solicitar a condenação da requerida no pagamento ao sujeito passivo de uma indemnização estimada em 800,00€ pela prestação indevida de garantia (hipoteca voluntária sobre a fracção autónoma designada pela letra B, que corresponde ao rés do chão loja B, do prédio sito na Rua ..., inscrito na matriz sob o artº ... da freguesia de ..., concelho de ...) com vista à suspensão da execução fiscal.

Na verdade o normativo invocado prevê essa indemnização para as situações da prestação ser indevida. No caso concreto verifica-se a anulação de IMI no montante de 9536,97 referente ao artigo urbano ... do município de

Mas diga-se também que estamos perante uma **hipoteca voluntária** que não é o único meio idóneo para a suspensão da execução.

A requerente poderia oferecer o mesmo bem à penhora sem qualquer custo a final, tendo em conta que a dívida veio a ser anulada.

Mas se atentarmos ao teor do nº 1 do artº 171º do CPPT ele fala em garantia bancária ou equivalente. Será a hipoteca voluntária equivalente à garantia bancária?

Pensamos que não.

Segundo Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado 6ª edição, "Equivalente à garantia bancária, para efeitos deste artigo, serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de

tempo durante o qual aquela é mantida. Dos meios de garantia expressamente previstos no artº 199º do CPPT, será o caso seguro-caução (...).”

Ora a hipoteca voluntária tendo apenas custos de constituição bem diferentes da garantia bancária, de forma alguma será equivalente desta, pelo que consideramos o pedido improcedente, nos termos formulados.

V – DISPOSITIVO

Visto o exposto, o Tribunal decide o seguinte:

1 – Julgar **improcedentes** as excepções:

Da falta de objecto do pedido de pronúncia arbitral e conseqüente inutilidade superveniente da lide;

Da incompetência material do Tribunal Arbitral; e

Da falta de Legitimidade e de interesse em agir da requerente.

Todas invocadas pela requerida.

2 – Julgar **improcedente** o pedido de inexistência de facto tributário invocado pela requerente, por considerar inexistentes as inconstitucionalidades e ilegalidades por ela aduzidas;

3 – **Declarar** que o valor de IMI no montante de 9536,97, respeitante ao prédio urbano inscrito na respectiva matriz da freguesia de ... sob o artº. ..., foi anulado pela requerida antes da constituição do Tribunal;

4 – Julgar **parcialmente válida** a liquidação de IMI, conforme nota de cobrança ... no montante de 16978,71€ respeitante aos prédios urbanos de ..., ... e ... (excepto o referido no ponto 3);

5 – Julgar **improcedente** o pedido da requerente de indemnização por garantia indevida.

Valor do Processo:

Fixa-se em 16978,71€ de acordo com o previsto no artº 3º,nº2 do RCPAT⁸, no artº 97-A nº 1 do CPPT e no artº 299º nº4 do CPC.

Custas no montante de 1 224,00€ a cargo da requerente, de harmonia com o disposto no artº 12º nº2 do RJAT e artº 4º,nº4 do RCPAT.

Notifique

Lisboa 15 de Janeiro de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos do artº 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artº29,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

O Árbitro singular,

Arlindo José Francisco

⁸ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária