

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 334/2017-T

Tema: Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - Artigo 17.º, n.º 1, alínea d) do CIMT - Prédio urbano - Ruínas.

Decisão Arbitral

O árbitro Nuno Cunha Rodrigues, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 19.05.2017, decide nos termos que seguem:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., sociedade aberta, com sede no Porto, na ..., matriculado na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação fiscal n.º..., com o capital social de € 3.500.000.000,00, requereu a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015..., apresentada do acto de liquidação do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), à taxa de 6,5%, constante no DUC n.º..., no valor de € 9.149,90, que incidiu sobre a aquisição do prédio inscrito sob o artigo ... da matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Coimbra;
2. A liquidação referida foi efectuada com base no disposto no artigo 17.º, alínea d) do Código do IMT, tendo sido aplicado a taxa máxima de 6,5% correspondente a “*Aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas*”;
3. Como fundamento do pedido, o Requerente alega, em síntese, que a correta taxa a aplicar deveria ser a indicada na alínea b), do n.º 1 do artigo 17.º do Código do

- IMT: “Aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, não abrangidas pela alínea anterior”;
4. Por seu lado, a Requerida - Administração Tributária e Aduaneira (AT) - em resposta ao alegado, contestou a pretensão do Requerente, apresentando defesa por impugnação, pronunciando-se pela improcedência do pedido, ou seja, pela manutenção do questionado acto de liquidação.
 5. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 19 de maio de 2017, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida AT em 22 de maio seguinte.
 6. 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 redacção 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 signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 11 de julho de 2017.
 7. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro 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.
 8. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28 de julho de 2017.
 9. Regularmente constituído, o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
 10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).
 11. A Requerida apresentou resposta no dia 3 de outubro de 2017;
 12. Tendo o Tribunal arbitral verificado um lapso na resposta apresentada pela Requerida, notificou-a de tal circunstância no dia 14 de outubro de 2017, tendo em consequência a Requerida apresentado resposta no dia 16 de outubro de 2017, aceite pelo Tribunal à luz do disposto no artigo 19.º, n.º 2 do RJAT;

13. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais que integram o presente processo, que se julga suficiente, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT bem como a produção de prova testemunhal.
14. Não foram proferidas alegações escritas por desnecessárias.
15. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas quaisquer outras questões que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

II. Matéria de facto:

1. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais, que se dão por inteiramente provados em face dos documentos que integram o presente processo:
 - 1.1. No ano de 2010, o Requerente adquiriu o prédio urbano sito em ..., ...-..., ..., inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... e ... sob o número
 - 1.2. Em 28.06.2010, foi promovida a liquidação de IMT nº 2010/... pela aquisição do referido prédio (então inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Coimbra), pelo valor de € 140.760,00.
 - 1.3. O Requerente ficou isento do pagamento de IMT nos termos do artigo 8.º do Código do IMT (CIMT), por despacho proferido pelo Director de Serviços de IMT, no uso de competências subdelegadas da Subdirectora-Geral.
 - 1.4. A isenção de que o Requerente beneficiava caducou nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 11º do CIMT por o prédio não ter sido vendido no prazo de cinco anos.
 - 1.5. O que deu origem, subsequentemente, à liquidação adicional nº 2015/... a que corresponde o Documento de Cobrança nº..., no montante de € 9.149.40 (nove mil, cento e quarenta e nove euros e quarenta cêntimos), com base no valor da aquisição de € 140.760,00 e a aplicação da taxa de 6,5% prevista no n.º 1, alínea d) do artigo 17.º do CIMT.
 - 1.6. O imposto liquidado foi pago em 21.07.2015.
 - 1.7. O prédio urbano adquirido pelo Requerente (artigo nº ... da União das Freguesias de ... e ...) está considerado, na matriz predial, como “Outros”. Assim, na

Caderneta Predial Urbana do artigo ... da União das Freguesias de ... e ... constam, com relevo para os presentes autos, os seguintes dados:

“Descrição do prédio

Tipo de prédio: outros

Descrição: Aval. Art. 46º, nº4 – Ruínas

Afectação: Habitação Nº de pisos:1 Tipologia/Divisões: 1

Dados de Avaliação

Ano de inscrição na matriz: 1970 Valor patrimonial actual (CIMI) € 20.906,39

Determinado no ano: 2013 Tipo de avaliação: Aval Artigo 46º nº4 – Ruínas

Percentagem para cálculo da área de implantação: 22%00 Preço do terreno por m2: € 1,00 Custo da construção por m2 : € ,00 Tipo de coeficiente de localização:

Habitação

Mod 1 de IMI nº ... Entregue em :2007/03/27 Ficha de Avaliação nº ... Avaliada em: 2008/07/10”;

- 1.8. No dia 2 de setembro de 2016 o Requerente efetuou um requerimento junto da Divisão de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de Coimbra, pedindo que a mesma tomasse as diligências necessárias à correta identificação do imóvel na matriz, através da emissão de uma certidão de não ruína.

III. Do mérito do pedido:

A questão fundamental a determinar no processo é a de saber se a taxa de 6.5% de IMT foi devidamente aplicada pela Requerida AT ao acto de aquisição, pelo Requerente, do prédio identificado no ponto II.1 supra.

Alega, em síntese, o Requerente que a liquidação de IMT impugnada nos autos padece de vício de violação de lei, por o prédio em causa estar descrito em “ruínas” na caderneta predial urbana, e em consequência, ter sido classificado no tipo “outros”, ao invés de ter sido classificado no tipo “prédios urbanos com afectação habitacional”, o que conduziu à aplicação da taxa de 6,5% prevista na alínea d) do n.º 1, do artigo 17.º do CIMT, e já não da taxa prevista na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 17.º.

Vejam os:

Ambas as partes estão de acordo que o bem imóvel *sub judice* encontra-se sujeito a IMT. Com efeito, e de harmonia com o artigo 1.º do Código do IMT, este “(...) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes (...)”, isto é, sobre “(...) as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”.

Sendo o Requerente uma instituição de crédito, beneficiou, durante um período de cinco anos, da isenção prevista no artigo 8.º, número 1 do CIMT, que dispõe que “estão isentas de IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito (...), em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestáveis.”

Porém, a isenção de IMT de que o Requerente beneficiou caducou decorrido o prazo de cinco anos, uma vez que o bem imóvel *sub judice* não foi alienado, cumprindo-se, dessa forma, o disposto no número 6, do artigo 11.º do Código do IMT.

Atente-se, *prima facie*, no âmbito temporal da liquidação de IMT ocorrida.

Em regra, o IMT deve ser liquidado pela taxa em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário, nos termos do artigo 18.º, n.º 1 do CIMT.

Porém, e no caso em que ocorra a caducidade de isenções – como sucedeu no caso *sub judice* – o n.º 2 do artigo 18.º do CIMT determina que “(...) a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação.”

Como ficou provado, a Requerente procedeu à liquidação do IMT sobre o bem imóvel em causa em 21 de julho de 2015.

Cumprido, por isso, verificar o enquadramento teórico do IMT vigente nessa data bem como a matriz predial urbana do prédio em causa em vigor, também nessa data.

A questão central, no presente processo, diz respeito à determinação do enquadramento, para efeitos do Código do IMT, de um prédio urbano que se encontra, comprovadamente, em ruínas, com a afectação “habitação”.

Está em causa, por conseguinte, a classificação do prédio podendo-nos, para o efeito, socorrer da jurisprudência afirmada no processo n.º 394/2015-T, que correu no CAAD.

Vejam os.

O CIMT não contém a definição de prédio nem o tratamento desse conceito e por isso o legislador avisadamente elegeu desde logo o regime do CIMI para disciplinar essa matéria (cfr. artigo 1.º, n.º 2 do CIMT).

É natural que assim seja pois é justamente no CIMI que estão consagrados os conceitos básicos que o direito fiscal utiliza para a tributação do património, como se alcança da disposição no mesmo sentido que é feita pelo artigo 1.º, n.º 6 do Código do Imposto de Selo.

O direito fiscal não adotou integralmente a classificação dicotómica que o direito civil faz sobre os prédios, enquanto objeto das relações jurídicas, adaptando-a às necessidades deste ramo do direito.

Para a tributação do património, e com base nas remissões descritas, os conceitos sobre prédio são os mesmos, residindo a sua disciplina no CIMI.

Nos termos do CIMI prédio é qualquer fração de território, incluindo as águas, plantações e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa e tenha valor económico (cfr. artigo 2.º do CIMI).

Por sua vez os prédios podem ser rústicos ou urbanos.

A lei não denomina esta divisão; apenas nos diz que os prédios podem assumir uma de duas diferentes designações – rústicos ou urbanos – e também não enuncia o critério de divisão optando por especificar em concreto que prédios têm uma designação e que prédios têm a outra.

São prédios rústicos os terrenos situados fora dos aglomerados urbanos que não sejam terrenos para construção, destinados ou destináveis a atividades agrícolas, incluindo as construções diretamente afetas a essa atividade, suas águas e plantações (cfr. artigo 3.º do CIMI).

Já os prédios urbanos, que são todos os outros, dividem-se em várias espécies, designadamente (i) prédios habitacionais; (ii) prédios comerciais, industriais ou para serviços; (iii) terrenos para construção; e (iv) outros (cfr. artigo 6.º, n.º 1 do CIMI).

A especificação dos prédios urbanos é feita de acordo com o seu fim, ou porque esteja licenciado para o efeito em causa ou porque seja esse o fim a que é normalmente destinado (cfr. artigo 6.º, n.º 3).

Por sua vez cabem na qualificação de terrenos para construção (i) aqueles para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; (ii) os que tenham sido declarados como tal no título de aquisição (cfr. artigo 6.º, n.º 3 do CIMI).

Por seu turno são classificados como “outros” prédios urbanos (i) os terrenos dentro dos limites dos aglomerados urbanos em que as entidades competentes ou os instrumentos de ordenamento do território vedem o loteamento ou a construção (ii) os terrenos dentro de um aglomerado urbano que não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos e não estejam afetos a utilização geradora de rendimentos agrícolas; (iii) os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins diversos dos fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços (cfr. artigo 6.º, n.º 4 do CIMI).

É ainda admitida a classificação de prédio misto, quando o mesmo prédio disponha de parte rústica e parte urbana e nenhuma delas possa ser classificada como principal relativamente à outra (cfr. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 do CIMI).

Crê-se que as construções conceptuais do CIMI devem ser entendidas como estruturantes da tributação do património, por várias razões.

Primeiramente porque as próprias normas das leis fiscais desta área da tributação se expressam nesse sentido.

Em segundo lugar porque o CIMI é um verdadeiro código na sua acepção jurídica, i.e., contém o regime nuclear das regras relativas a determinada matéria; contém a disciplina fundamental, tratando-a de forma sistemática e científica.

Em terceiro lugar, as normas do CIMI em causa foram elaboradas no âmbito da reforma da tributação do património, ponderadas no complexo normativo em que se integram e têm como função “consagrar os contornos precisos da realidade a tributar” (cfr. preâmbulo do CIMI).

Todo o sistema de organização da propriedade imobiliária plasmado no CIMI tem assim como finalidade a caracterização rigorosa do património imobiliário que é objeto de tributação e utiliza para isso um critério de múltiplas dimensões – a perspetiva económica.

É a perspetiva económica que permite afirmar que só são prédios as frações de território suscetíveis de constituírem o património de pessoas e que tenham valor económico (cfr.

artigo 2.º do CIMI); é a característica de terem autonomia económica que permite que o conceito de prédio abranja as águas, plantações, edifícios e construções (cfr. artigo 2.º do CIMI); é a utilização geradora de rendimentos agrícolas que permite qualificar os prédios como rústicos (cfr. artigo 3.º, n.º 1 do CIMI); crê-se ser a mesma ótica de individualidade económica, muito mais do que jurídica, que manda tratar como um prédio cada fração autónoma dos edifícios em propriedade horizontal (cfr. artigo 2.º, n.º 4 do CIMI), embora para o direito civil seja apenas uma unidade independente de um prédio urbano (cfr. artigo 1.414.º do código Civil); parecem ser também razões de índole económica que levam a que cada parte de prédio suscetível de utilização independente seja considerada separadamente na inscrição matricial, de forma a permitir a discriminação do respetivo valor patrimonial tributário (cfr. artigo 12.º, n.º 3 do CIMI).

A preocupação da individualização seguindo critérios de cariz económico entende-se bem; pretende-se caracterizar cada coisa de acordo com a sua aptidão e tributá-la em conformidade.

Para isso há a preocupação permanente de fazer registar o valor de cada parte que possa ser objeto de utilização diferenciada (v.g. artigo 12.º, n.º 3 do CIMI).

A organização conceptual assenta assim ao nível mais elevado em dois grupos, preenchidos de acordo com a descrição exaustiva das características que conduzem ao seu agrupamento em (i) prédios rústicos e em (ii) prédios urbanos.

A lei não prevê qualquer subdivisão dos prédios rústicos mas já o faz relativamente aos prédios urbanos.

Os prédios urbanos dividem-se em espécies de acordo com o seu fim ou destino.

Nesta organização conceptual dos prédios para efeitos de tributação do património não se refere nunca a divisão dos prédios atendendo à sua natureza.

Parece assim que a natureza dos prédios não é considerado critério de filiação em qualquer das divisões em que os prédios se arrumam.

Uma busca pelos códigos que regulam a tributação do património permite localizar a utilização do termo natureza por referência a prédios ou realidades conexas, como sinónimo de essência ou estado puro (cfr. artigo 2.º, n.º 1, 24.º, n.º 1 e 25.º, alínea b) do CIMI) mas sobretudo com o sentido de característica geral do grupo que pretende

referenciar (cfr. artigos 2.º, n.º 1; 26.º, n.º 4; 51.º, n.º 2, alínea c) do CIMI e artigo 14.º, n.ºs 2 e 3 do CIMT).

Este último sentido é usado especificamente na expressão consoante a natureza dos bens, análoga à que é utilizada no artigo 18.º, n.º 3 do CIMT, na norma do artigo 47.º, n.º 1 do CIS, indubitavelmente para fazer a distinção entre bens imóveis e bens móveis.

Parece assim que o termo “natureza” não faz parte da “taxonomia tributária”, pois não corresponde a nenhuma classificação ou divisão conceptual dos prédios; é antes apenas um vocábulo que o legislador utiliza para referenciar determinado grupo de prédios, que organizou com um específico critério para uma específica finalidade.

O regime em causa no presente processo – que respeita à aplicação temporal e às específicas taxas de IMT – há de ser interpretado em obediência ao princípio da unidade do sistema jurídico (cfr. artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil).

Viu-se já o entendimento que se considera existir sobre a matéria no direito fiscal em geral. Veja-se agora no caso particular das taxas de IMT.

Para aplicação das taxas de IMT o legislador não recorreu à pureza do agrupamento dos prédios em espécies, nos termos em que estas aparecem organizadas no artigo 6.º, n.º 1 do CIMI optando por criar um agrupamento próprio, com um critério objetivo designadamente:

- I. Grupo formado pela espécie dos prédios urbanos os que são destinados exclusivamente a habitação própria e permanente (cfr. artigo 17.º, n.º 1, alínea a));
- II. Grupo formado pela espécie dos prédios urbanos destinados exclusivamente para a habitação, não abrangidas pela alínea anterior, que grosso modo compreende os prédios que não constituam a habitação do titular ou que mesmo sendo-o não o seja de modo permanente (cfr. artigo 17.º, n.º 1, alínea b));
- III. Grupo formado pelas outras espécies de prédios urbanos (cfr. artigo 17.º, n.º 1, alínea d));
- IV. Grupo formado pelos prédios rústicos (cfr. artigo 17.º, n.º 1, alínea c)).

Organizados assim os prédios para efeitos da tributação em IMT, haverá que enquadrar cada prédio de acordo com a sua própria natureza, i.e., de acordo com o critério de pertença a um dos grupos.

O prédio dos autos é um prédio urbano classificado como “outros” por se encontrar em ruína.

Ora o Código do IMI determina, no artigo 46.º, que, no caso de valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «Outros», o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas é determinado como se de terreno para construção se tratasse, de acordo com deliberação da câmara municipal (cfr. artigo 46.º, n.º 4 do CIMI).

Esta circunstância encontra-se aliás reflectida na matriz predial urbana do prédio *sub judice* onde se assinala “*Descrição: Aval. Art. 46º, nº4 – Ruínas*”, como foi dado como provado.

O que equivale a dizer que o CIMI procurou fazer equivaler os prédios urbanos em ruínas a terreno para construção, ainda que a ruína tenha capacidade para, uma vez reconstruída, vir a ser afectada a habitação.

Ainda de acordo com o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, é por referência à finalidade do edifício ou construção resultante do licenciamento, ou do destino normal, caso esse licenciamento não exista, que os prédios devem classificar-se como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços.

Por outro lado, resulta do n.º 4 do referido artigo 6.º, quanto aos prédios classificados como “outros”, que o legislador definiu um critério residual por referência aos fins enumerados no n.º 2, excluindo-se, por conseguinte, desta categoria, todos os edifícios e construções que tenham como destino normal os fins referidos no n.º 2, para além dos mencionados no n.º 3 do referido normativo.

O facto de o prédio se encontrar em ruínas, independentemente da respectiva potencial afectação, prevista na inscrição matricial, é determinante para a classificação na categoria residual de “Outros” e para aplicação da taxa na liquidação de IMT.

A (potencial) afectação a habitação, comércio, indústria ou serviços, será irrelevante para um prédio que se encontre em ruínas.

Na verdade é um dado objectivo que um prédio em ruínas não tem capacidade para ser afectado, de imediato, a habitação. Não tem, naturalmente, capacidade para ser destinada, de imediato, a habitação própria e permanente (cfr. artigo 17.º, n.º 1, alínea a) do CIMT) ou sequer a habitação não-permanente (à luz das situações enquadráveis no artigo 17.º, n.º 1, alínea b) do CIMT).

Essa (potencial) afectação, que será rigorosa no momento ulterior à (eventual) reconstrução da ruína, implicará, igualmente, a ulterior correcção e alteração da matriz predial, por forma a que o prédio urbano deixe, nessa altura, de ser classificado como “outros”.

Consequentemente, a referência a afectação habitacional da matriz predial não deve afastar ou sobrepor-se à classificação do prédio na espécie “Outros” e à descrição do prédio como prédio em ruínas.

Não pode, por isso, um prédio urbano classificado como “outros”, por estar em ruínas, ser tido como equivalente a um prédio para habitação ou para habitação própria permanente, para efeitos do artigo 17.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIMT.

Sublinhe-se que, no caso *sub judice*, os pressupostos factuais da liquidação de IMT impugnada estão em conformidade com o Tipo e Descrição do prédio inscritos na Matriz Predial e a Ficha de Avaliação n.º..., realizada em 10.07.2008, dada como provada.

Acresce que o Requerente não reclamou ou promoveu qualquer actualização da matriz, como se prevê nos artigos 13.º e 130.º do CIMI, até ao momento da liquidação. O Requerente assinala aliás, na petição inicial, que a CPU mantém, ainda actualmente, a desconformidade entre a descrição do prédio e a suposta realidade fática.

Como tal, a taxa e o valor a considerar na liquidação devem ser os vigentes à data da liquidação, como determina o n.º 2 do artigo 18.º do CIMT.

Deve, consequentemente, ser aplicado o disposto no artigo 17.º, n.º 1, alínea d) do Código do IMT no momento da liquidação de IMT ocorrida sobre o prédio urbano *sub judice*, descrito como “outros” e verificada em 21 de julho de 2015.

Tem, pois, que improceder a pretensão do Requerente.

IV - Decisão:

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, decide-se julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

V - Valor do processo:

Fixa-se em 6.828,46€ (seis mil oitocentos e vinte e oito euros e quarenta e seis cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º,

n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - Custas:

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, 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 (seiscentos e doze euros), integralmente a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de outubro de 2017

O Árbitro

Nuno Cunha Rodrigues