



**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 110/2014-T

**Tema:** IMT – isenção prevista no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de dezembro

Autora / Requerente: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT)

## **1. Relatório**

Em 11-02-2014, A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., Matosinhos, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do ato tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., no valor de 28.600 €. Dita liquidação incidiu sobre a compra efetuada à sociedade B..., S.A., em 05-12-2005, da fração BS do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Quarteira sob o artigo ..., sito na Avenida ..., concelho de Loulé, integrado no Empreendimento Turístico C.... A liquidação foi efetuada com base no preço atribuído ao direito adquirido, no montante de 440.000 euros.

A Requerente pede a anulação do referido ato de liquidação de IMT por entender que se trata de um ato tributário manifestamente ilegal. A Requerente entende que se aplica à aquisição efetuada a isenção de IMT prevista no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 38/94 de 8 de fevereiro, uma vez que o imóvel adquirido foi integrado no processo de instalação de empreendimento de utilidade turística.

A Requerente alega ainda que foram violados os princípios da segurança e da certeza jurídicas por se desconsiderar o crivo de controlo prévio de legalidade a que o notário e o

conservador estavam obrigados e por a AT, só agora, vir exigir a reposição da tributação que alega ter sido omitida.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 26-05-2014, defendendo a manutenção do ato tributário sindicado, pedindo a absolvição do pedido, alegando que a Requerente não tem direito à isenção de IMT.

Foi designada como árbitro único, em 28-03-2014, Suzana Fernandes da Costa. Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14-04-2014.

A reunião do tribunal arbitral decorreu no dia 02-07-2014 pelas 16:00 horas. No decurso da mesma, o representante da Requerente declarou não prescindir da produção de prova testemunhal, enquanto a representante da Requerida declarou considerar dever ser dispensada a produção de prova testemunhal. O Tribunal decidiu conceder à Requerente o prazo de 5 dias para especificar os factos sobre os quais pretendia inquirir as testemunhas arroladas. Foi ainda fixada como data para prolação da decisão o dia 02-10-2014.

Em 07-07-2014, a Requerente veio indicar que os factos a que pretendia fazer prova com as testemunhas arroladas seriam os factos constantes dos artigos 12, 13, 17, 21, 33, 34, 35, 36, 37, 38 do pedido de pronúncia arbitral. A Requerente prescindiu nessa altura das testemunhas D..., E... e F..., e pediu ainda o aproveitamento da prova produzida no processo n.º 102/2014-T, nomeadamente do depoimento prestado pela testemunha G.... Requereu também a inquirição via Skype da testemunha H..., que se encontraria a residir no Brasil.

Em 18-07-2014, o tribunal decidiu deferir o aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo n.º 102/2014-T, nomeadamente o depoimento prestado por G..., e autorizou ainda a inquirição via Skype de H..., a realizar em 19-09-2014 pelas 14:30 horas.

Em 19-09-2014 pelas 14:30 horas realizou-se a inquirição via Skype da testemunha H..., que depôs sobre a matéria constante dos artigos 12, 13, 14, 17, 20 a 22 e 33 a 38 do pedido de pronúncia arbitral.

De seguida o tribunal notificou as partes para apresentarem as suas alegações escritas no prazo simultâneo de 5 dias. Ambas as partes enviaram as suas alegações em 24-09-2014.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março) e o pedido é tempestivo.

## **2. Matéria de facto**

### **2. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental e testemunhal produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente adquiriu por escritura pública, em 05-12-2005, à sociedade B..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., a fração ... do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Quarteira sob o artigo ..., sito na Avenida ..., freguesia de Quarteira, concelho de ..., integrado no Empreendimento Turístico C..., pelo preço de 440.000 €.
2. Através da ação inspetiva efetuada pela Direção de Finanças de Faro, que decorreu entre 22-07-2013 e 25-07-2013, concluíram os serviços de inspeção tributária que aquela transmissão não reunia os pressupostos legais da isenção acima referida.
3. Com base no referido relatório de inspeção e depois de ter a Requerente exercido o direito de audição, os serviços competentes procederam à liquidação adicional de IMT, com base no preço declarado e à taxa de 6,5%, prevista na alínea d) do artigo 17º do CIMT, apurando o imposto em dívida no valor de 28.600 €, com prazo limite de pagamento até 25-11-2013.
4. A liquidação foi notificada à Requerente através do ofício n.º ... de 10-10-2013, do Serviço de Finanças de Loulé ... .
5. A Requerente celebrou um contrato de exploração turística com a I... em 21-03-2006 nos termos do qual cedia a esta sociedade o direito exclusivo de exploração da

fração, cabendo a esta sociedade a exploração do hotel e dos apartamentos turísticos que integram o conjunto turístico C...

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

## **2.2. Factos que não se consideram provados:**

Não ficou provado que a aquisição se destinasse à instalação do Empreendimento Turístico C... .

## **2.3. Fundamentação da matéria de facto provada:**

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental e produzida e nos factos admitidos por acordo das partes. O depoimento das testemunhas ouvidas, pese embora versasse sobre as restrições à exploração dos imóveis pelos proprietários, não logrou provar factos suscetíveis de influenciar a decisão da causa.

## **3. Matéria de direito:**

A questão essencial a dirimir nos autos é se a compra efetuada pela Requerente teria direito a beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05-12.

Segundo esta norma na redação vigente aquando da transmissão “são isentas de sisa (...) as aquisições de prédios ou de frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos turísticos qualificados, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio”

Tal como resulta provado a Requerente, numa primeira fase, comprou o imóvel à B..., S.A..

Numa segunda fase, em 21-03-2006, assinou um contrato de exploração com uma outra entidade, a I...

O que releva para a tributação em sede de IMT é o primeiro negócio, que se configura como a aquisição de uma unidade de alojamento/fração pela Requerente.

Resulta claro do elemento literal da interpretação que o legislador apenas quis abranger com aquela norma as aquisições destinadas à "instalação" de empreendimentos, no sentido que foi fixado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 23-01-2013, proferido no processo n.º 968/12, em julgamento ampliado, nos termos do disposto no artigo 148.º do CPTA, que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, 1.ª Série, de 04-11-2013.

Com efeito, o Supremo Tribunal uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos:

*"O conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de frações autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respetivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à atividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de frações autónomas em empreendimentos construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»".*

Concluimos no mesmo sentido do referido acórdão, sentido esse que resulta também expresso nos seguintes acórdãos do STA: Acs. de 23.1.2013, Procs. 01001/12, 01005/12 e 01069/12, de 30.1.2013, Procs. 0970/12, 0971/12, 0972/12, 0999/12, 01003/12 e 01193/12, de 6.2.2013, Proc. 01000/12, de 8.2.2013, Proc. 01004/12, de 17.4.2013, Procs. 01023/12 e 01002/12, de 23.4.2013, Proc. 01195/12, de 11.9.2013, Proc. 01049/13, de 25.9.2013, Proc. 01038/13, de 9.10.2013, Procs. 01050/13, 1040/13 e 01015/13, de 18.10.2013, Proc. 01048/13, de 30.10.2013, Proc. 01052/13, de 13.11.2013, Proc. 01054/13, de 4.12.2013, Proc. 0824/13, de 29.1.2014, Proc. 01043/13, de 5.2.2014, Procs. 01041/13, 01047/13 e 01917/13, de 26.2.2014, Procs. 0860/13 e 08763, de 2.4.2014, Proc. 01914/13, de 9.4.2014, Proc. 0859/13, de 28.5.2014, Proc. 0291/14 e de 18.6.2014, Proc. 01527/13.

Da mesma forma e para situações com idêntica matéria de facto à subjacente nos presentes autos, decidiu o CAAD, na decisão proferida no processo n.º 104/2014-T.

Esta orientação jurisprudencial encontra-se solidamente fundamentada no referido acórdão do STA, do qual transcrevemos em seguida o respetivo "sumário", cujo teor é o seguinte:

*"I – Na determinação do sentido e alcance 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", sendo que "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" (art. 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT).*

*II – No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de atos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23.º e segs.).*

*III – Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de frações autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de frações autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respetivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à atividade de promoção/criação dos mesmos.*

*IV – Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os*

---

*empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*

*V – Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projetadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*

*VI – O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*

*VII – Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*

*VIII – Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração*

*turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*

*IX – Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*

*X – Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente exposto (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante”.*

Sobre o conceito de "instalação", resulta patente da legislação uma nítida distinção entre os conceitos de "instalação", por um lado, e de "funcionamento" e "exploração", por outro, distinção esta que também é referida no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Se o legislador pretendesse abranger a atividade de instalação e a de exploração dos empreendimentos turísticos teria usado os mesmos termos que usou no art.º 16.º do mesmo diploma.

A propósito do n.º 2 do artigo 20.º do citado diploma, a letra da lei não deixa margem para dúvidas ao alargar excecionalmente a isenção do n.º 1 às aquisições a favor de empresa exploradora, nas circunstâncias restritivas que descreve, sendo o legislador claro em excluir daquele benefício todas as restantes transmissões.

Os benefícios fiscais estão abrangidos pelo princípio da legalidade, tal como estipula o art.º 103.º, n.º 2 da Constituição. Não é assim admissível que por analogia ou por aplicação extensiva se atribua o benefício a entidades ou factos que não se encontrem expressamente previstos na lei.

Sobre este princípio ver por todos CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 6ª edição, 2010, pág. 137 e ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal*, Almedina, 2007, pág 125 a 143. Segundo o primeiro dos autores: a lei deve abranger as matérias do art.º 103.º, n.º 2 CRP “quer se trate da criação ou do aumento de impostos como da sua extinção ou diminuição, pois que, como afirmou o TC, não pode interpretar-se restritivamente a reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal, de forma a não considerar abrangidas por ela as normas que beneficiem os contribuintes”. Já para Ana Paula Dourado “a reserva de lei parlamentar é o instrumento que formalmente legitima o desvio aos princípios da capacidade contributiva e, eventualmente, da progressividade. Em suma, a referência aos benefícios fiscais do art.º 103.º, n.º 2 da CRP traduz a convicção de que a reserva de lei parlamentar é um dos instrumentos para garantir, simultaneamente, o legítimo afastamento dos princípios fiscais materiais do Estado fiscal e a observância dos princípios a que os benefícios fiscais estão submetidos” – pág. 131.

Relativamente à caducidade da liquidação, o IMT goza do prazo especial previsto no art.º 35 n.º 1 do Código do IMT, conjugado com o disposto nos n.º 1 e 4 do artigo 45º da LGT, prazo esse de 8 anos, contados da data em que ocorra o facto tributário. No caso em análise, verifica-se que a liquidação foi efetuada e validamente notificada ao contribuinte dentro do referido prazo.

Quanto à eventual ilegalidade do ato de liquidação por o mesmo pressupor a revogação de ato administrativo de concessão de um benefício fiscal, alegada pela Requerente, entende-se, tal como concluiu a decisão do CAAD n.º 104/2014-T, que “o benefício em causa tem natureza automática. Decorrendo direta e imediatamente da lei, a sua eficácia não está dependente de ato administrativo de reconhecimento, suscetível de revogação nos termos e prazo previsto na citada norma legal”.

Da mesma forma o facto de o notário, primeiro, e o conservador do registo predial, depois, referirem a isenção de IMT não é oponível à Autoridade Tributária, à luz nomeadamente do art.º 36.º, n.º 4 da LGT, segundo o qual “a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”.

Nestes termos e nos demais de direito, decide-se pela legalidade do ato tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no valor de 28.600,00 €.

#### **4. Decisão**

Em face do exposto, decide-se julgar improcedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., no valor de 28.600 €.

#### **5. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 28.600,00 €.

#### **6. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.530,00 €, devidas pela Requerente.

Notifique.

Lisboa, 2 de outubro de 2014.



---

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa