

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 242/2017-T**

**Tema: IMT – Isenção – Aquisição de imóveis – Empreendimento turístico de utilidade pública.**

## Decisão Arbitral

### **I - RELATÓRIO**

Em 05/04/2017 veio **A..., S. A.**, com o NIPC ... e sede em Lisboa, solicitar a constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do despacho de 30/12/2016, proferido no uso de competências delegadas, pela Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, o qual manteve parcialmente o acto de liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º 2016..., de 11/07/2016, no montante de € 97.500,00, incidente sobre a transmissão onerosa dos prédios inscritos nas matrizes prediais urbanas sob os artigos ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho de Viseu, acto de liquidação cuja anulação também peticiona, com fundamento em violação do disposto no n.º 1 do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12, por entender estarem reunidos os pressupostos para beneficiar da isenção aí prevista.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 06/04/2017.

Porque não usou da faculdade de indicar árbitro, foram os signatários designados pelo Conselho Deontológico e, aceite o encargo, ficou o tribunal constituído em 21/06/2017.

Notificada para responder em 21/06/2017, a AT fê-lo em 25/08/2017, juntando o pertinente processo administrativo.

Em 25/08/2017 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), por se entender desprovida de utilidade, e as partes convidadas a alegar por escrito, o que não fizeram.

Em 21/11/2017 o tribunal anunciou a decisão para 21/12/2017.

## **II – SANEAMENTO**

O tribunal arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/3.

O processo não enferma de nulidades, e não há nulidades, exceções ou questões prévias que devam apreciar-se e obstem à apreciação e decisão da causa.

### **III – OS FACTOS**

#### **III – 1 – Factos provados**

a) Em 07/12/2005, a Requerente celebrou, como locadora, um contrato de locação financeira imobiliária com a locatária, sociedade B... S.A., relativo ao prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo..., e descrito na ...Conservatória Registo Predial Viseu sob o número..., a folhas ...-vº do Livro..., da freguesia de ..., situado em ..., freguesia de ..., concelho de Viseu, adquirido pela locadora, sob proposta da locatária, pelo valor de € 1.253.473,02, com vista à obtenção de um financiamento para construção a erguer no respetivo terreno, pelo valor de € 4.420.000.

b) Constan desse contrato as seguintes cláusulas:

“1ª – Objecto

1. O presente contrato tem por objecto o imóvel que engloba o terreno e a(s) edificação(ões) que nele venha(m) a ser construída(s), descrito nas Condições Particulares, adquirido pelo Locador sob proposta do Locatário, que aquele cede e este aceita em locação financeira nos termos clausulados.

2. O Locador obriga-se a financiar a construção da(s) edificação(ões) indicadas na Memória Descritiva, nos Projetos e no Caderno de Encargos apresentados pelo Locatário e previamente aceites pelo Locador.

3. A compra do imóvel (terreno) foi negociada pelo Locatário, pelo que os riscos decorrentes da aquisição, dos registos e das escrituras são da sua exclusiva responsabilidade.

2ª - Construção:

(...)

2. As licenças administrativas e camarárias necessárias para a construção são igualmente da responsabilidade do Locatário e deverão estar emitidas antes do início da construção.(...)

3. O Locador poderá exigir ao Locatário que a coordenação dos trabalhos de construção e a sua fiscalização sejam realizadas por entidade por si indicada, mas a expensas do Locatário.

(...)

5. O Locador poderá publicitar no local da obra, pelo meio que entender, a sua qualidade de financiador da construção.

4. Os trabalhos deverão ser executados de acordo com a Memória Descritiva, projectos e Caderno de Encargos, devendo qualquer alteração ser prévia e expressamente autorizada pelo Locador.

5. O Locador poderá publicitar no local da obra, pelo meio que entender, a sua qualidade de financiador da construção.

3ª - Financiamento à Construção:

”(...) 2. No financiamento da(s) edificação(ões) a construir observar-se-ão os seguintes procedimentos:

a) O Locador financiará a construção da(s) edificação(ões) no terreno adquirido até ao montante máximo previsto nas Condições Particulares e após apresentação pelo Locatário da respectiva licença de construção.

b) O financiamento será concedido através do pagamento de facturas a apresentar pelo empreiteiro escolhido pelo Locatário, desde que se insiram no projecto de construção previsto.

(...)

f) O compromisso de financiamento da construção assumido pelo Locador fica sem efeito se as facturas apresentadas não corresponderem a construções efectivamente realizadas ou que não estejam de acordo com a Memória Descritiva, os Projectos e o Caderno de Encargos e caduca automaticamente no fim do prazo fixado nas Condições Particulares para a utilização do financiamento”.

c) A Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., mediante escritura pública celebrada em 17/03/2008, os prédios inscritos sob os artigos ...º, ...º e ...º da matriz predial urbana da freguesia de..., concelho de Viseu, (que originaram, com a entrega da declaração modelo

1, a 31/03/2008, o artigo urbano ...– terreno para construção), pelo valor global de € 1.500.000,00.

d) Consta da aludida escritura:

“Este acto está isento do pagamento de IMT, nos termos do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, em virtude de ao referido empreendimento ter sido atribuída a utilidade turística, a título prévio, por despacho do Secretário de Estado do Turismo datado de dezasseis de Março de dois mil e sete, conforme aviso da Direcção-Geral de Turismo, publicado no Diário da República II Série, em doze de Junho de dois mil e sete”.

e) Na mesma foi feito um aditamento ao contrato de locação financeira imobiliária que integra as seguintes cláusulas:

“Segunda - Por proposta do Locatário, aceite pelo locador, foi aprovada a aquisição de mais de três lotes de terreno, contíguos àquele e para ser incorporado no presente contrato.

Assim, e com esse fim, foi nesta data adquirido pelo locador os prédios urbanos designados pelo locatário, pelo valor global de 1.5000.000,00 Eur (um milhão...), descritos na cláusula seguinte:

Terceira – Em consequência da aquisição supra referida, é ampliado o objecto do contrato de locação financeira, que passa a integrar também os seguintes prédios:

1.a) terreno para construção com 234 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz sob o artigo P... da Freguesia de ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Viseu sob a ficha n.º ... da mesma freguesia; b) terreno para construção com 91 m<sup>2</sup>, inscrito na matriz sob o artigo P... da Freguesia de ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Viseu sob a ficha n.º ... da mesma freguesia; e c) terreno para construção com 3.650m<sup>2</sup>, inscrito na matriz sob o artigo ... da Freguesia de ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Viseu sob a ficha n.º ... da mesma freguesia;

Quarta – Na sequência da aquisição dos imóveis identificados na cláusula terceira, e consequente incorporação dos mesmos no contrato de locação n.º ..., procede o

locatário nesta data à amortização extraordinária do montante de 207.930,08 Eur (...).”

f) Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 16/03/2007, publicado no DR, sob o Aviso n.º 10 612/2007, de 14/05/2007, “foi atribuída a utilidade turística, a título prévio, ao empreendimento ..., sito na ..., lote..., em ..., concelho de Viseu”, de que foi Requerente a sociedade B..., dele constando que “c) A empresa não poderá realizar sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo e conhecimento da Comissão de Utilidade Turística quaisquer obras que impliquem alteração do projecto aprovado ou das características do empreendimento.”

g) Por despacho n.º 1323/2010 do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo, de 11/12/2009, foi decidido “estarem reunidas as condições para a confirmação da utilidade turística atribuída a título prévio ao empreendimento”.

h) Foi efectuada uma ação de inspeção à Requerente, de âmbito parcial, dirigida ao IMT, relativo ao exercício de 2008, cujo relatório foi notificado pelo ofício n.º..., de 09/09/2015, tendo ela reclamado graciosamente, em 05/07/2016, reclamação que foi deferida parcialmente em 30/12/2016.

i) A inspeção concluiu “que se mostra indevida a isenção de IMT reconhecida na escritura ora em análise”, pois “(...) o benefício teria justificação relativamente à entidade requerente na qualidade de proprietária (aquela que procede à instalação do empreendimento, que o promove) e não ao adquirente subsequente (*in casu* a A...), independentemente de esta, pelo acto notarial suso analisado, adquirir a totalidade do empreendimento ou uma parcela (unidade) deste, na razão de ser, que o benefício, implícito no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/94, não acompanha as transmissões subsequentes do(s) prédio(s)”.

j) Na decisão da reclamação graciososa pode ler-se que “(...) à data da transmissão do referido empreendimento hoteleiro, o mesmo era qualificado com utilidade turística, e

como tal o empreendimento já estava instalado”, pelo que “(...) a isenção de IMT foi reconhecida indevidamente, uma vez que a aquisição do empreendimento por parte do sujeito passivo, o torna como simples proprietária e a isenção é apenas reconhecida à entidade que promove e explore o empreendimento”.

E ainda que não pode “(...) estar incluído no conceito de instalação, a simples aquisição de um empreendimento por uma entidade bancária, cujo seu objeto de atividade não é de promover empreendimentos turísticos”, só sendo de “(...) reconhecer benefícios fiscais às aquisições onerosas com destino à instalação e abertura ao público de empreendimentos novos e nos casos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artº 5º do Decreto-Lei n.º 423/83 pelo titular que figurar no despacho de qualificação de utilidade turística publicado em Diário da República, conforme o disposto no n.º 2 do artº 7º do Decreto-Lei n.º 423/83”.

Assim, “(...) uma vez que a aquisição do empreendimento por parte do sujeito passivo, o torna como simples proprietária e a isenção é apenas reconhecida à entidade que promove e explore o empreendimento, pois a transformação de proprietários imobiliários em investidores/promotores de empreendimentos qualificados de utilidade turística, não está abrangido pelos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do art. 20º do DL 423/83”.

k) Em 10/04/2008 a Câmara Municipal de Viseu emitiu o alvará de utilização n.º .../2008, relativo ao edifício construído no lote ... da ..., omissa na matriz e inscrito no registo predial de Viseu sob o n.º ... .

### **III – 2 – Factos não provados**

Com relevância para a decisão de mérito, nada ficou por provar.

### **III - 3 – Fundamentação da matéria de facto provada**

Os factos dados como provados resultam do exame crítico dos documentos juntos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

#### **IV – O DIREITO**

A questão a decidir consiste em saber se, como entende a Requerente, a aquisição que fez dos terrenos para construção é enquadrável na isenção de IMT prevista no n.º 1 do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12 ou se, ao invés, como defende a Requerida, tal isenção só é de aplicar às aquisições de prédios ou de frações autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos.

As partes não questionam que os terrenos em causa passaram a integrar o empreendimento turístico denominado "...", cuja utilidade pública foi reconhecida previamente, em 16/03/2007, e confirmada em 17/12/2009.

A Requerida afirma que a Requerente adquiriu um empreendimento turístico já instalado, de onde resultaria que a aquisição se não integrou no processo de concretização dessa instalação e, por isso, não beneficia da isenção prevista no artigo 20º n.º 1 do decreto-lei n.º 423/83, de 05/12, segundo o qual "São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento."

Trata-se de uma isenção que, hoje referida ao IMT, vem já da lei n.º 2073, de 23/12/1954, cujo artigo 13º dispunha que "São isentas de sisa e imposto sobre sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios



com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho."

Também o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, de 24/11/1958, estabelecia, no n.º 8 do seu artigo 13º, que ficavam isentas da sisa as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 /12/1964.

Qualquer destas isenções abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros considerados de utilidade turística.

Daí a relevância do conceito de instalação, que o Supremo Tribunal Administrativo, partindo, designadamente, da análise dos decretos-lei n.ºs 167/97, de 04/07, 55/2002, de 11/03, e 39/2008, de 07/03, definiu como "(...) um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (...) 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".

A instalação de um destes estabelecimentos finda quando, construído e licenciado o respectivo imóvel, ele fica em condições de poder ser afecto à actividade de exploração turística reconhecida como de utilidade pública, e a funcionar como tal.

Deste modo, instalação, funcionamento e exploração são conceitos distintos e fases sucessivas, que se não confundem, sendo que, para o caso do benefício que nos ocupa, o relevante é o conceito de instalação. Enquanto não houver construção e instalação não

pode haver funcionamento e exploração. Quando já houver instalação não há lugar a isenção.

O dito benefício tem em vista estimular a actividade promotora do processo de instalação de empreendimentos turísticos de qualidade, por isso reconhecidos de utilidade pública, considerando o legislador que tal é vital para a economia portuguesa, o que justifica a redução do rédito fiscal. Não é dirigido a quem explora os mesmos estabelecimentos, após instalação, mas a quem contribui para a fase anterior ao funcionamento e à exploração.

Como é geralmente entendido, estamos perante uma isenção objectiva, não atribuída ao promotor do estabelecimento, nem a quem requereu a declaração de utilidade pública, nem ao seu construtor, nem a quem o licencia ou explora. A isenção incide sobre a aquisição de imóveis destinados à completa instalação de tais estabelecimentos, dirige-se à aquisição sem se interessar pela qualidade do adquirente.

Ora, posto isto, logo se vê que, contra o que afirma a Requerida, a Requerente não adquiriu, através do contrato de 17/03/2008, nenhum empreendimento turístico já instalado, mas tão só terrenos para a sua construção, aquisição essa que, em abstracto, havia de possibilitar a completa instalação do empreendimento, cujo alvará de funcionamento só em 17/03/2008 seria emitido.

E dizemos “em abstracto” porque, em concreto, não é assim.

Na verdade, a Requerente adquiriu os imóveis em causa à sociedade B..., que foi a promotora do empreendimento. O que quer dizer que a aquisição feita pela Requerente em nada contribuiu para a instalação do empreendimento, pois os terrenos, sendo propriedade da promotora, estavam, antes da aquisição pela Requerente, em condições de poderem ser utilizados para a instalação do empreendimento, *veja-se o intervalo de tempo que decorreu entre o contrato e a emissão do alvará – 17/03/2008 a 10/04/2008.*

A intervenção útil da Requerente foi, deste modo, enquanto financiadora; a sua acção como adquirente de imóveis não contribuiu para a instalação do empreendimento, foi apenas um modo de configurar o contrato de financiamento, que não tinha, necessariamente, que passar pela aquisição de terrenos.

Ora, o escopo da isenção é, como se viu, facilitar a instalação de empreendimentos turísticos considerados de utilidade pública. Gozam dela os adquirentes que, por via da aquisição, coloquem os imóveis em situação de poderem integrar o empreendimento.

Aqui, como os imóveis já eram detidos pela promotora, que podia usá-los para edificar neles o empreendimento, a aquisição pela Requerente não contribuiu para esse efeito, mas, tão só, para financiar a sua instalação.

Razões por que o acto impugnado não merece censura.

## **V – DECISÃO**

Pelo que, em consequência, este Tribunal decide

- a) Julgar improcedente a impugnação;
- b) Manter a liquidação de IMT com o n.º 2016..., de 11/07/2016, no montante de € 97.500,00, bem como o despacho que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa apresentada pela Requerente;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI – VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € 97.500,00.

## **VII – CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 22.º n.º 4 do RJAT e 4º nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa, as custas computam-se em € 2.754,00.

Lisboa, 12/12/2017.

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Alberto Amorim Pereira)

(Francisco José Nicolau Domingos)