

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 695/2017-T

Tema: AIMI – não sujeição – imóveis afetos a serviços de alojamento turístico do tipo hoteleiro.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro-presidente), Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto e Prof. Doutor Jónatas Machado (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 6 de março de 2018, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., doravante designada por “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede na Avenida ..., ..., em ..., notificada da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) do ano 2017, emitida em 30 de junho de 2017, sob o n.º 2017..., no valor de € 63.460,88, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 15.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

2. A Requerente vem deduzir pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de AIMI, com a conseqüente anulação e a condenação da AT à restituição da importância

de imposto paga em 2 de outubro de 2017, de € 63.460,88, acrescida de juros indemnizatórios contados até integral e efetivo reembolso do imposto.

3. Como fundamento da sua pretensão a Requerente alega vício substantivo de erro nos pressupostos, pois a liquidação do AIMI em causa foi emitida sobre a soma dos valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos prédios urbanos situados na ..., na freguesia da ... e concelho de..., que integram o empreendimento turístico B..., como se de habitações residenciais se tratassem. Porém, desde 1992 até hoje, todos esses prédios estão afetos a serviços de alojamento turístico e encontram-se localizados, de acordo com o Plano de Urbanização da ..., em área destinada a “*estabelecimentos hoteleiros, meios complementares de alojamento turístico e ou conjuntos turísticos*”, de uso principal e exclusivo turístico.

4. As unidades de alojamento, totalmente equipadas e prontas a utilizar, gozam de serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e de consumíveis de higiene pessoal e dispõem de equipamento complementar, infraestruturas de apoio, desporto e lazer, como receção, bar, piscinas exterior e interior, 3 courts de ténis, ginásio, campo de futebol, campo de *lawn bowling*, entre outros, incluindo um minimercado.

5. Neste quadro, a Requerente conclui que o ato impugnado é ilegal por ser enquadrável na previsão do artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”), que exclui da tributação em AIMI os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º do mesmo Código.

6. A Requerente juntou 15 (quinze) documentos e requereu a produção de prova testemunhal, por declarações de parte e por inspeção ao empreendimento turístico.

7. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT, concretizada em 29 de dezembro de 2017.

8. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

9. As partes, oportunamente notificadas dessa designação, não deduziram oposição e o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 6 de março de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), e n.º 8 do RJAT e com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

10. A Requerida apresentou resposta, na qual informou estar em curso a correção no histórico das matrizes do imóveis que estão na base da liquidação de AIMI (com consequências na própria liquidação de AIMI), em virtude de a Requerente ter apresentado, em 6 de dezembro de 2016, declarações Modelo 1 do IMI no Serviço de Finanças de..., solicitando a alteração da respetiva afetação para “Serviços”.

11. À face da informação prestada pela Requerida, que antecipava a conclusão com a maior brevidade do procedimento de retificação matricial, este Tribunal determinou a suspensão da instância, por despacho de 23 de abril de 2018, nos termos do artigo 269.º, n.º 1, alínea c), do Código de Processo Civil (“CPC”), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, até 31 de maio de 2018. Mais determinou que a prova por inspeção somente teria lugar se, na sequência da produção da restante prova, o Tribunal considerasse tal diligência necessária, o que não veio a ser o caso.

12. Terminada a suspensão sem que a correção tivesse sido efetuada pela AT, procedeu-se ao agendamento da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT que, depois de adiada por impedimento da parte, se realizou no dia 17 de setembro de 2018. Atentas as

vicissitudes processuais da fase instrutória, o Tribunal decidiu prorrogar por dois meses o prazo de prolação da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

13. Na referida reunião, foram ouvidos os depoimentos da parte C..., na qualidade de gerente da Requerente, e da testemunha arrolada pela Requerente, D... .

14. Com o acordo das partes, o Tribunal prescindiu da produção de alegações finais e designou o dia 4 de novembro de 2018 como data limite para a prolação da decisão. Por fim, advertiu-se a Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no artigo 4º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

16. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do RJAT.

17. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

18. O processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas exceções.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

19. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:

A. A A..., LDA., aqui Requerente, é proprietária de um acervo de prédios urbanos que perfazem 97..., situadas na ..., na freguesia de ... e concelho de..., que integram o empreendimento turístico B..., implantado no ... – *cf.* documentos 1, 2 e 3 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral (ppa).

B. A abertura do empreendimento turístico B... procedeu de autorização da então Direção-geral do Turismo, concedida em agosto de 1992, após vistoria efetuada ao estabelecimento, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 4.º do Decreto-lei n.º 328/86, de 30 de setembro. O empreendimento mantém-se em exercício ininterrupto da sua atividade até hoje – *cf.* documentos 3 a 7 juntos com o ppa.

C. Na sequência de diversas alterações legislativas ocorridas em 1997 (designadamente a revogação do Decreto-lei n.º 328/86, de 30 de setembro, pelo artigo 81.º do Decreto-lei n.º 167/97, de 4 de julho, e a aprovação do Regulamento n.º 34/97, de 17 de setembro), o empreendimento B... foi reclassificado como aldeamento turístico de 4 (quatro) estrelas, classificação que continua a manter no registo nacional de turismo do Turismo de Portugal, sob o n.º ... – *cf.* documento 3 junto com o ppa.

D. Cada um dos prédios urbanos referidos na alínea A *supra*, inseridos no empreendimento B..., configuram uma ou mais unidades de alojamento turístico, totalmente equipadas e prontas a ocupar e utilizar, com serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e consumíveis de higiene pessoal – *cf.* documentos 3 e 4 juntos com o ppa, depoimento da testemunha e declarações da parte.

E. O mesmo empreendimento dispõe ainda de equipamento complementar, infraestruturas de apoio, desporto e lazer, como receção, bar, piscinas exterior e interior, 3 courts de ténis, ginásio, campo de futebol, campo de *lawn bowling*, entre outros, incluindo

minimercado – *cf.* documentos 3 e 4 juntos com o ppa, depoimento da testemunha e declarações da parte.

F. O empreendimento turístico E... oferece exclusivamente serviços de alojamento de tipo hoteleiro, sendo procurado para fins não residenciais e o uso por todos os seus clientes circunscreve-se a curtos períodos de tempo – semanas – destinados a repouso e lazer dos próprios – *cf.* documentos 3 a 7 juntos com o ppa, depoimento da testemunha e declarações da parte.

G. Toda a área do Lote AL4 em que está implantado o B..., e que inclui todo o edificado referido na alínea A *supra* (97...), tem enquadramento urbanístico no Plano de Urbanização da ... e está abrangida, para efeitos de uso e ocupação do solo, por uma subunidade ou zona SUT, cujo uso principal e exclusivo é turístico – *cf.* documentos 8 e 9 e 12 a 15 juntos com o ppa.

H. Por despacho do Presidente da Câmara de ..., de 29 de novembro de 2016, foi aprovada a utilização/alteração do empreendimento B... para fins turísticos, abrangendo os prédios urbanos referidos na alínea A *supra*, anulando os anteriores alvarás de habitabilidade – *cf.* documento 4 junto com o ppa.

I. Na sequência da apresentação, pela Requerente, em 6 de dezembro de 2016, de declarações modelo 1 do IMI, relativas a todos os prédios urbanos que constituíram a base da liquidação de AIMI aqui impugnada, com pedido de alteração da respetiva afetação para “Serviços”, as correspondentes matrizes prediais foram alteradas pela AT, passando a constar a afetação a “Serviços” com efeitos a dezembro de 2016 (nuns casos a 14 de dezembro e noutros a 20 de dezembro) – *cf.* cadernetas prediais juntas pela Requerente (documento 2) e pela Requerida.

J. A Requerente foi notificada do ato de liquidação de AIMI, emitido sob o n.º 2017..., em 30 de junho de 2017, referente ao mesmo ano, no valor de € 63.460,88, resultante da aplicação da taxa de 0,4% à base de incidência de € 15.865.220,00, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos prédios urbanos

referidos na alínea A *supra*, melhor identificados neste ato de liquidação, e que constituem os prédios urbanos na titularidade da Requerente que integram o empreendimento B... – *cf.* documento 1 junto com o ppa, que se dá por reproduzido para todos os efeitos.

K. A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de AIMI, no montante de € 63.460,88, em 2 de outubro de 2017 – *cf.* documento 1 junto com o ppa.

L. Em 29 de dezembro de 2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo no sistema informático do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO E FACTOS NÃO PROVADOS

20. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

21. No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se nas posições assumidas pelas partes, que foi consensual, e na análise crítica da prova documental junta aos autos.

22. As declarações do gerente C... e da testemunha D..., este último revisor oficial de contas e fiscal único da Requerente, apesar de se revelarem objetivos e credíveis, limitaram-se a corroborar factos relativamente aos quais a convicção do Tribunal se formou pela análise da prova documental.

23. Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

3. DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES DECIDENDAS

24. A questão fundamental a apreciar prende-se com a alegada não verificação dos pressupostos de incidência do AIMI, por enquadramento da situação *sub iudice* na norma de delimitação negativa do artigo 135.º B, n.º 2 do Código do IMI, em concreto pelo facto de os prédios urbanos detidos pela Requerente estarem exclusivamente afetos à atividade de prestação de serviços de alojamento do tipo hoteleiro. O Tribunal tem também de pronunciar-se sobre o pedido de juros indemnizatórios.

4. DO DIREITO

4.1. Delimitação negativa de incidência – exclusão dos prédios afetos a “serviços” pelo artigo 135.º-B n.º 2 do Código do IMI

25. O AIMI incide sobre “*a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular*”, de acordo com o estatuído no artigo 135.º-B, n.º 1 do Código do IMI.

26. Todavia, ficam excluídos da incidência do imposto “*os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º*” do mesmo Código, conforme preceituado pela norma de delimitação negativa de incidência prevista no n.º 2 do citado artigo 135.º-B.

27. A classificação dos prédios urbanos para efeitos de tributação do património consta do artigo 6.º do Código do IMI que, no seu n.º 1, procede à respetiva repartição em 4 espécies:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção; e, residualmente,
- d) Outros.

28. O n.º 2 deste preceito clarifica que os edifícios 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.

29. Como salienta de forma cristalina JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “*só estão genericamente sujeitos ao AIMI os prédios afetos a «habitação» e os «terrenos para construção», tal como definidos no artigo 6.º do CIMI.*” Explica, ainda, o autor que a exclusão de um universo tão vasto de prédios do âmbito do AIMI se ficou a dever a uma opção de política legislativa, cujo propósito foi o de não onerar em termos fiscais a competitividade das empresas, em moldes similares aos que se verificavam no antecessor do AIMI, a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo – cf. “O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”, Almedina, 2017, pp. 48 e 50.

30. Motivado por esta preocupação, o legislador do AIMI continuou a evitar o impacto do imposto na atividade económica, através da exclusão da incidência de prédios rústicos, mistos e outros utilizados como fatores de produção – comerciais, industriais e de serviços – como consta do Relatório do Orçamento de Estado para 2017, para a Estratégia de Promoção do Crescimento Económico e de Consolidação Orçamental, p. 60, disponível para consulta em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=40721>.

31. Atento o texto legal e a *ratio* que lhe subjaz, a exclusão de tributação relativa aos prédios urbanos diretamente afetos a atividades produtivas, não pode deixar de compreender a atividade turística de exploração hoteleira.

32. No caso concreto, ficou demonstrado nos autos que a classificação dos prédios da Requerente integrantes do empreendimento turístico B..., sobre os quais recaiu a liquidação de AIMI referente a 2017, pertence à espécie “serviços”, pois aqueles não só detêm licença (alvará) de utilização para fins turísticos, aprovada por despacho do Presidente da Câmara de ..., em 29 de novembro de 2016, como constam das matrizes

prediais urbanas com afetação a serviços. À classificação formal acresce o destino material. Com efeito, desde a data da sua abertura, o referido empreendimento tem sido explorado como unidade do tipo hoteleiro que fornece exclusivamente serviços de alojamento turístico e serviços conexos, de restauração, desporto e lazer, desprovido de quaisquer fins residenciais.

33. À face da inequívoca afetação exclusiva dos imóveis em apreço a serviços e, portanto, a uma atividade produtiva, condição de exclusão da incidência objetiva de AIMI de acordo com o artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI, deve concluir-se que a tributação efetuada ofende a norma de delimitação negativa de incidência, não se encontrando reunidos os pressupostos de tributação da Requerente em sede de AIMI. Deste modo, o ato tributário de liquidação impugnado, relativo ao ano 2017, enferma de vício substantivo e deve ser anulado, em conformidade com o disposto no artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo, com a conseqüente restituição da prestação tributária de AIMI paga pela Requerente.

4.2. Do pedido de juros indemnizatórios

34. O direito a juros indemnizatórios alicerça-se no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) que, no seu n.º 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida. Dispõe esta norma que “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

35. Quando está em causa a errada interpretação e aplicação de uma norma de incidência tributária por parte da AT, tem sido pacificamente entendido que os Tribunais Arbitrais tributários têm competência para proferir pronúncias condenatórias em moldes idênticos aos que são admitidos no processo de impugnação judicial, incluindo, portanto,

as que derivam do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

36. Retomando a situação em análise, a Requerente comprovou o pagamento do valor constante do ato tributário de liquidação de AIMI objeto desta ação, e peticiona, como decorrência da invocada anulabilidade desse ato, a restituição da importância paga, acrescida de juros indemnizatórios.

37. Na situação dos autos concluiu-se que a Requerente suportou uma prestação tributária que não decorria da lei, atento o preceituado no artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI. Este erro não pode deixar de ser imputável à AT, que emitiu o ato tributário de AIMI, cobrando com caráter indevido, por ilegal, a prestação tributária em apreço.

38. Nestes termos, consideram-se verificados os pressupostos legais reclamados na previsão do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, sendo devido o pagamento de juros indemnizatórios pela AT à Requerente.

* * *

39. Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar procedente o pedido de anulação do ato de liquidação de AIMI referente ao ano 2017, no valor de € 63.460,88, com a consequente restituição da importância paga à Requerente;

(b) Julgar procedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, a calcular sobre a referida importância de € 63.460,88, contados desde a data em que foi efetuado o respetivo pagamento até integral reembolso da mesma.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **63.460,88**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **2.448,00**, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 15 de outubro de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Ana Luísa Ferreira Cabral Basto

Jónatas Machado