

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 792/2020-T

Tema: AIMI - Prédios destinados a actividade hoteleira e turística. Incorreção de inscrição matricial. Invocação do erro em impugnação da liquidação.

Decisão Arbitral (¹)

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Dra. Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-05-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., NIF..., com sede na ..., ..., em ..., (doravante, a "Requerente") apresentou pedido de pronúncia arbitral tem em vista a anulação da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) relativa ao ano de 2020.

A Requerente pede ainda restituição da quantia paga.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 31-12-2020.

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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-05-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-05-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 24-06-2021, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente, é proprietária de um conjunto de prédios urbanos, situados na ..., na freguesia da ... e concelho de Loulé, que integram o empreendimento turístico B... (artigo 1.º do pedido de pronúncia arbitral e documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

-
- B) O empreendimento turístico em que se integram os prédios corresponde ao Lote...– que confronta, a sul, com o ... (Lote...), com a Avenida ..., a nascente, e com a Avenida ..., a poente (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) O conjunto desses prédios está registado no Registo Nacional de Turismo do Turismo de Portugal IP como «Aldeamento Turístico» (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) A Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu em processos inspectivos que os prédios referidos integram um aldeamento turístico (documentos n.ºs 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- E) Toda a área do ... em que se acha implantado o B... encontra enquadramento urbanístico no Plano de Urbanização da ..., aprovado pela Assembleia Municipal de Loulé sob proposta da Câmara Municipal, e ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 160/2003 (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- F) Todos os prédios urbanos referidos estão afetos a serviços de alojamento turístico, cada um integrando uma ou mais unidades de alojamento;
- G) Toda a área do ... em que se acha implantado o B... encontra enquadramento urbanístico no Plano de Urbanização ... e está abrangida, para efeitos de uso e ocupação do solo, por uma subunidade ou zona SUT, cujo uso principal exclusivo é turístico (documentos n.ºs 8 e 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e factos dados como provados no processo 674/2017-T);
- H) O empreendimento turístico 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 destinados ao repouso e ao lazer dos próprios [alínea i) da matéria de facto dada como provada no processo 694/2017];
- I) A abertura do B... decorreu autorização da então Direcção-Geral do Turismo, concedida em fevereiro de 1993, ao abrigo do disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei

- n.º 328/86, de 30 de setembro (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) O B... obteve a sua classificação definitiva como aldeamento turístico de primeira categoria, confirmada pela mesma Direção-Geral, bem como utilidade turística, por despacho de 19 de Novembro de 1996 exarado pelo Secretário de Estado do Comércio Turismo (documentos n.ºs 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- K) Todos os prédios referidos se inserem no empreendimento turístico da Requerente, cada um integrando unidades de alojamento totalmente equipadas e prontas a ocupar e utilizar, no total de 132, que gozam de serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupa de cama e de consumíveis de higiene pessoal;
- L) O empreendimento turístico dispõe ainda de equipamento complementar, infraestruturas de apoio, desporto e lazer, como receção, bar, piscinas exterior e interior, spa, salão de cabeleireiro, salão de jogos, espaços comuns de descanso, entre outros equipamentos afins (documento n.º 17);
- M) A Requerente foi notificada do acto de liquidação de AIMI, com o n.º 2020..., no montante de € 127.222,59, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que tem por objecto os prédios que integram o referido aldeamento turístico;
- N) Os prédios que integram o aldeamento turístico referido estão inscritos nas matrizes prediais respectivas com indicação de «Afectação: Habitação», não tendo sido solicitada pela Requerente a alteração da respetiva classificação para serviços (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) Em 25-09-2020, a Requerente procedeu ao pagamento da quantia liquidada (documento n.º 1);
- P) Em 30-12-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e em afirmações que faz que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Aliás, a Autoridade Tributária e Aduaneira afirmou no artigo 81.º da Resposta que «*a questão controvertida nos presentes autos é exclusivamente de direito e a posição das partes estar plenamente definida nos autos e suportada pelos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral*», o que tem ínsito a aceitação da matéria de facto alegada pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

No que concerne à não apresentação dos alvarás, ou as licenças de utilização para fins turísticos emitidas pela Câmara Municipal, o Tribunal Arbitral entendeu que a prova produzida, designadamente os documentos oficiais juntos com o pedido de pronúncia arbitral, não deixam margem para qualquer dúvida razoável de que os prédios estão integrados num aldeamento turístico e se destinam à prestação de serviços característicos de hotelaria.

Em processos arbitrais, em matéria de prova, prevalece «*a livre convicção dos árbitros*» [artigo 16.º, alínea e), do RJAT], pelo que a prova da afectação a fins turísticos não depende da apresentação de qualquer documento.

Aliás, como se refere no probatório, a Autoridade Tributária e Aduaneira já reconheceu em anteriores inspecções que o aldeamento se destina a fins turísticos (documentos n.ºs 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

O mesmo foi também decidido nas decisões arbitrais transitadas em julgado, invocadas pela Requerente.

3. Matéria de direito

Resulta da prova produzida, que não é controvertida, que os prédios relativamente aos quais foi liquidado Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) integram, um aldeamento turístico, em que se prestam serviços característicos de hotelaria [alínea H) da matéria de facto fixada].

No entanto, a afectação dos prédios que integram o aldeamento turístico que consta das respectivas matrizes prediais é de «*Habitação*».

A questão essencial que é objecto do presente processo consiste em saber se, apesar de os prédios referidos estarem afectos a actividade comercial e de prestação de serviços, estão sujeitos a AIMI, dado que a afectação que consta das matrizes é «*Habitação*».

Para resolução dessa questão é necessário esclarecer se os erros das inscrições matriciais podem ser invocados em impugnação da liquidação.

3.1. Posições das Partes

O artigo 135.º-B do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) (aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro) estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 135.º-B Incidência objetiva

1 - O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis 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 deste Código.

O artigo 6.º do CIMI estabelece o seguinte:

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

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

2 - 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.

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.

A Requerente defende, em suma, que:

- os estabelecimentos hoteleiros, como o B..., destinam-se a proporcionar, mediante remuneração, serviços de alojamento e serviços acessórios ou de apoio, com ou sem fornecimento de refeições;
- não se destinam à habitação permanente dos seus proprietários ou clientes;
- existe uma “prestação de serviços de alojamento turístico quando um imóvel ou fracção deste esteja mobilado e equipado e sejam oferecidos ao público em geral, além de dormida, serviços de limpeza e recepção, por períodos inferiores a 30 dias”
 - artigo 43.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7.03;
- trata-se, portanto, de um caso que o Código do IMI expressamente mandou excluir do âmbito de incidência do AIMI, através da abrangidos pela delimitação negativa de incidência prevista no artigo 135º-B, nº 2, do CIMI;

-
- a errada classificação matricial de um imóvel constitui, naturalmente, um vício suscetível de ser invocado e conhecido no âmbito da impugnação arbitral da liquidação do imposto que lhe é consequente;
 - as matrizes prediais não têm força probatória plena, o que determina que o contribuinte pode fazer valer que a realidade substantiva é diferente da constante da matriz predial, não podendo essa realidade deixar de predominar enquanto expressão da verdade material;
 - o seu contrário configuraria, pois, uma presunção inilidível de um facto suscetível de determinar a incidência do imposto, o que, como se sabe, é legalmente inadmissível em matéria tributária (artigo 73º da LGT);
 - e também não se diga que a circunstância de a impugnante não ter previamente reagido contra a avaliação dos prédios que compõem o seu empreendimento turístico poderia impedir que avançasse agora com o seu pedido de anulação da liquidação de AIMI, tendo por base a incorreta classificação matricial destes como habitacionais, em lugar de serem considerados para serviços – como, na realidade, são, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo;
 - a possibilidade de o contribuinte sindicar autonomamente os atos de avaliação predial trata-se, portanto, nas palavras do Tribunal Constitucional, de uma faculdade do contribuinte, e não de um ónus, que visa reforçar e não restringir a tutela jurisdicional dos seus direitos e garantias legal e constitucionalmente protegidos;
 - a circunstância de o ato de inscrição na matriz como prédios destinados à habitação se afigurar imediatamente sindicável, não obsta a que, não tendo este sido autonomamente sindicado, o possa ainda ser em sede de impugnação judicial ou arbitral da liquidação do tributo que lhe é consequente;
 - a impugnação de um tributo se poder fundar em qualquer ilegalidade, nos termos do artigo 99.º do CPPT e 129.º do CIMI;
 - a errada inscrição matricial dos prédios do B... como destinados à habitação constitui um vício suscetível de ser invocado e conhecido no âmbito dos presentes autos, sob pena de inconstitucionalidade da norma em que um entendimento contrário se possa fundar, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que:

- a lei estabelece a incidência do imposto sobre os prédios classificados como “habitação”, à face do artigo 6.º do CIMI, independentemente da afetação que tenham, uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência;
- não foi com base na actividade a que estão afectos os imóveis que veio a ser definida a exclusão de incidência;
- são conceitos distintos a afectação de um imóvel, que pressupõe uma utilização, e o fim a e está destinado, o «destino normal», subjacente às classificações dos imóveis, a que se refere n.º 2 do artigo 6.º do CIMI;
- tendo sido suprimida essa alusão à afectação dos imóveis, não há suporte legal para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afectos à actividade das pessoas colectivas não relevem para a incidência do AIMI;
- cada liquidação de AIMI resulta da soma dos VPT`s, reportados a 1 de janeiro, que constem na matriz predial na titularidade do sujeito passivo;
- o regime da reclamação de matrizes previsto no artigo 130.º do CIMI consubstancia um verdadeiro ónus - e não uma faculdade – que deve ser observado pelos contribuintes, caso pretendam fazer prevalecer o direito de que se arrogam, isto é, a necessidade justificada de promover a alteração na matriz do prédio ou prédios de que são proprietários;
- os efeitos das reclamações apresentadas, ou das correções promovidas pelo chefe do serviço de finanças, ao abrigo do referido artigo, só produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que a mesma foi apresentada ou a retificação foi promovida;
- a admitir-se a tese da Requerente estar-se-ia a abrir a caminho à existência de situações fraudulentas em que a matriz predial em vez de refletir a realidade atual está ao serviço dos interesses económicos dos proprietários, que conforme as conveniências do momento atualizam ou deixam desatualizadas a matriz predial;
- para efeitos de inscrição oficiosa a Requerente deveria ter disponibilizado as respetivas licenças de utilização para fins turístico, o que não se verifica no caso em apreço;

- a conduta por parte da Requerente não merece a tutela jurídica, e incentiva a situações de não atualização da matriz tendo em vista a obtenção de vantagens fiscais;
- não obstante, a afetação matricial das frações autónomas em causa, seja “Habitação” a Requerente poderá junto do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças corrigir essa afetação, através de um procedimento prévio e autónomo de reclamação da matriz, nos termos do número 3 e com os efeitos do número 8 do artigo 130º do CIMI, munindo-se, para tal, da prova de que nas respetivas licenças de utilização consta a afetação a “Serviços”.

3.2. Apreciação da questão

A questão que é objecto do presente processo consiste em saber se, apesar de os prédios referidos estarem afectos a actividade comercial e de prestação de serviços, estão sujeitos a AIMI, pelo facto de a afectação que consta das matrizes ser «Habitação».

Para resolver esta questão é necessário saber se os erros nas inscrições matriciais podem ser invocados na impugnação de actos de liquidação que nelas assentem.

Como defende a Requerente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a admitir a possibilidade de na impugnação de actos de liquidação serem invocados vícios das inscrições matriciais, em sintonia com a interpretação que faz do princípio da impugnação unitária, enunciado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), de que resulta que pode «*ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*». (²)

Por outro lado, este entendimento de que não há preclusão do direito de o contribuinte ver corrigidas as inscrições matriciais erradas, sintoniza-se com a possibilidade de os pedidos de correcção de inscrições poderem ser apresentados a todo o tempo (artigo 134.º, n.º 5, do

² Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 27-11-2013, processo n.º 01725/13; 08-01-2014, processo n.º 01685/13; 02-03-2016, processo n.º 0930/13; de 06-07-2016, processo n.º 0330/16; de 29-03-2017, processo n.º 0312/15; de 17-01-2018, processo n.º 01109/18; de 07-02-2018, processo n.º 01108/17; de 11-04-2018, processo n.º 01328/17.

Esta jurisprudência está em sintonia com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, de 29-09—2015.

CPPT) e as rectificações poderem ser promovidas a todo o tempo pelo chefe do serviço de finanças (artigo 130.º, n.º 5, do CIMI).

Sendo esta jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo pacífica e uniforme, um Tribunal que julga em 1.ª instância deve aplicá-la, naturalmente.

O n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI estabelece que «são excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis 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 deste Código».

Assim, tendo ficado demonstrado que a indicação da afectação «Habitação» que consta das matrizes dos prédios é incorrecta e que a afectação adequada será «Para serviços», tem de se concluir que a situação dos prédios em causa se enquadra na excepção prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, pelo que está afastada a incidência de AIMI.

Consequentemente, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária (LGT).

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com este fundamento, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC) o conhecimento das restantes questões colocadas pelas Partes.

4. Restituição do imposto pago

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente tem direito a restituição imposto pago em 25-09-2020, no montante de € 127.222,59.

5. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

-
- B) Anular a liquidação de AIMI, com o n.º 2020..., no montante de € 127.222,59;
- C) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o montante de € 127.222,59.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € **127.222,59**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 30-06-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Sílvia Oliveira)

(Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz)