

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 122/2014 -T

Tema: IMT – isenção de IMT ao promotor imobiliário, DL 423/83 – n.º1 do artigo 20.º

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 15 de abril de 2015, recurso n.º 1297/14, que decide em substituição.

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 122/2014 – T

Tema: IMT – DL 423/83 – n.º1 do artigo 20.º

I – RELATÓRIO

1 – A. Sociedade A., com o NIPC¹ ...,com sede na ... apresentou em 14/02/2014 um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º,do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a AT³, com vista à apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IMT⁴, relativo à compra que a requerente efectuou à Sociedade B., SA com o NIPC em 0/12/2005 da fracção AV do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o n.º ..., integrado no Empreendimento Turístico ..., sito ... da aludida freguesia e concelho de

¹ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Colectiva

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD⁵ e automaticamente notificado à AT em 17/02/2014.

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmº Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado o árbitro singular Arlindo José Francisco, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente estipulado.

4 - O tribunal foi constituído em 16/04/2014 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 – Com o seu pedido, visa a requerente, a declaração de ilegalidade da aludida liquidação e conseqüente anulação do imposto em causa no montante de € 27.050,34, por a mesma violar o nº 1 do artigo 20º do Decreto-Lei 423/83 de 05 de Janeiro.

6- Entende que a norma em causa, correctamente interpretada, inclui não só a isenção de IMT ao promotor imobiliário mas também as transmissões efectuadas para os adquirentes das fracções, assim o exigirá a coerência do sistema, ao mesmo tempo que a revogação pela AT da isenção de IMT reconhecida pelo Notário e Conservador, põe em causa os princípios da segurança e da certeza jurídica.

7 – Considera ainda que o acto de revogação da isenção levado a efeito pela AT não pode proceder, pois a isso se opõe o artigo 141º do CPA⁶, concluindo que a liquidação adicional é ilegal e deverá ser anulada.

⁵ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁶Acrónimo de Código do Procedimento Administrativo

8 – Na resposta a AT considera que, com os fundamentos constantes no relatório da inspeção, a isenção prevista no nº1 do artigo 20º do Decreto-Lei 423/83 não é aplicável à situação concreta, ao mesmo tempo que pelos motivos nela expendidos os artigos 140º e 141º do CPA não têm aplicação ao caso em apreço, pugnando pela legalidade da liquidação controvertida.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Em 07/07/2014, teve lugar a reunião do tribunal, de harmonia com o artigo 18º do RJAT na qual a requerente declarou prescindir da prova testemunhal, por não haver qualquer divergência ou impugnação da matéria de facto controvertida ao que a requerida anuiu e já propunha na sua resposta à petição.

Sobre a produção de alegações orais ou escritas, ouvidas as partes, foi dispensada a sua produção.

Foi concedido um prazo de 10 dias para a requerente juntar aos autos os documentos 2 e 5 que havia protestado juntar no pedido de pronúncia arbitral, junção que veio a ocorrer em 06/07/2014.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estando reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) Se a liquidação de IMT aqui posta em crise, viola a previsão da norma do nº 1 do artigo 20º do Decreto- Lei 423/83 de 5 de Janeiro.
- b) E, caso não viole, se a revogação do benefício fiscal reconhecido pelo notário no acto da escritura de compra e venda, contraria o disposto no artigo 141º do CPA, o que obrigaria a manter o benefício fiscal reconhecido.

2 – Matéria de Facto

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) O objecto societário da requerente é a gestão e administração de patrimónios imobiliários, compra e venda de imóveis, bem como a prestação de serviços conexos;
- b) No exercício da sua actividade a requerente adquiriu a fracção AV do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Loulé, destinado a serviços e integrado no Empreendimento Turístico ... ;
- c) A aquisição ocorrida em 02/12/2005 por escritura pública de compra e venda, celebrada no Cartório Notarial de ..., visou a exploração comercial após a instalação como componente do empreendimento turístico, tendo para o efeito celebrado um contrato de exploração turística nos termos do qual cedeu o direito exclusivo de exploração à sociedade C., SA;

- d) A sociedade C., SA é a exploradora do Hotel e dos apartamentos turísticos ... e por força do contrato a requerente obrigou-se a entregar a fracção, livre, em funcionamento e apta à utilização turística, com mobiliário e equipamento adequado ao nível do empreendimento classificado de 5 estrelas e a sua manutenção inerente a esta classificação;
- e) Obrigou-se ainda a requerente a constituir e manter em vigor seguro sobre a fracção que cobrisse riscos de derrocada, incêndio, terramoto, trovoadas, explosões e responsabilidade civil, autorizou a que fossem feitas substituições e ou reparações do mobiliário e equipamento, a sua manutenção e eliminação de defeitos;
- f) Estipulou-se ainda que em caso de venda a requerente terá que comunicar à sociedade C., devendo assegurar que o eventual comprador se submeteria ao contrato, que a obrigação de pagamento de impostos, contribuições e taxas são da responsabilidade da requerente;
- g) O reconhecimento da utilidade turística foi atribuído a título prévio por despacho do Senhor Secretário de Estado do Turismo de 02 de Junho de 2005 que veio a ser confirmado em 07 de Maio de 2007 por despacho da mesma entidade, a favor de B., SA, pelo período de sete anos a contar da emissão da licença de utilização de 30 de Setembro de 2005;
- h) A fracção em causa é uma das unidades de alojamento individualizadas e autónomas que integram o conjunto turístico ..., cuja instalação definitiva dependeu a completa instalação do empreendimento;
- i) Na escritura de compra e venda da fracção em questão, celebrada em 02/12/2005, foi reconhecido pelo senhor notário que "esta transmissão encontra-se isenta do

pagamento do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, nos termos do disposto no artigo 20º do Decreto-Lei número 423/83 de 5 de Dezembro”

3 – Matéria de Direito

- a) A requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, sustenta, em síntese, estar abrangida pelo benefício fiscal concedido pelo nº 1 artigo 20º do Decreto-Lei 423/83, na medida em que a sua aquisição se insere no conceito de instalação a que alude o referido normativo ao mesmo tempo que foi dinamizador da actividade turística, considerando a sua revogação ilegal, tendo em vista o disposto no artigo 141º do CPA;
- b) Por sua vez, a requerida entende que a liquidação é legal, na medida em que a requerente não foi promotora do empreendimento e que a revogação do benefício fiscal não viola os princípios da certeza e da segurança jurídica, não sendo ao caso aplicável o disposto nos artigos 140 e 141º do CPA, como pretende a requerente;
- c) Sintetizadas as posições do requerente e da requerida, procederemos de seguida a uma análise da norma contida no nº1 do artigo 20º do DL 423/83;
- d) Ora a previsão da citada norma diz-nos: “são isentas de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou fracções 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 abertura ao público do empreendimento”;

- e) À partida parece não haver grande dificuldade, o legislador pretende através deste benefício fiscal dar um incentivo ao investimento na área turística a empreendimentos que obtenham o reconhecimento de utilidade nesta área, a mantenham e que seja observado o prazo de abertura ao público;
- f) O problema residirá em saber se estamos ou não perante uma aquisição com destino à instalação do empreendimento turístico em questão, independentemente de quem a faz;
- g) O DL 423/83 não nos dá um conceito do que é “instalação” e a legislação aplicável ao tempo da transmissão, o RJJFET⁷, aprovado pelo DL 167/97, nomeadamente no seu artigo 9º, diz-nos que: ”para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”. Esta noção como a própria norma esclarece é só para efeitos deste diploma;
- h) O próprio RJJEFET⁸, aprovado pelo DL 39/2008 de 7 de Março, não aplicável ao caso concreto por ter entrado no ordenamento jurídico posteriormente à transmissão, também não nos dá a noção de “instalação”, distingue, no entanto, a fase de instalação e a fase de exploração e funcionamento;
- i) A matéria de facto provada permite-nos afirmar que a requerente não faz a exploração do seu apartamento e que o mesmo foi integrado no conjunto do empreendimento;

⁷ Acrónimo de Regime Jurídico da Instalação e do Funcionamento dos Empreendimentos turísticos

⁸ Acrónimo de Regime Jurídico da Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos

- j) Sendo assim a aquisição da fracção em causa fez parte do processo de instalação do empreendimento, e a sua não inclusão não só desvirtuaria o mesmo, como poderia por em causa o seu reconhecimento de utilidade turística, previamente concedido;
- k) De notar ainda que o REJIFET, aprovado pelo DL⁹ 167/97 no seu artigo 45º nº 3 previa a possibilidade de retirada das unidades de alojamento da exploração dos empreendimentos turísticos;
- l) A isenção prevista no normativo (artigo 20º nº 1 do DL 423/83) não está dirigida nem ao construtor, nem ao promotor imobiliário, nem faz qualquer outra exigência que não seja a que a aquisição se destine à instalação do empreendimento turístico;
- m) A liquidação de IMT posta em crise nos presentes autos, resultou de acção inspectiva, levada a efeito pela Divisão de Inspecção Tributária III da Direcção de Finanças de Faro que da leitura do nº 1 do artigo 20º do DL 423/83 de 5 de Dezembro concluiu “ que a intenção em conceder tais benefícios a estas aquisições visa, tão-somente, fomentar o investimento e impulsionar a actividade turística para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos, e não quando se trate de mera aquisição de fracções integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração”, fundamentando esta leitura com a decisão proferida no Acórdão do STA¹⁰ nº 3/2013, processo 968/12 – 2ª secção, publicado no DR¹¹ 1ª série nº 44 de 4 de Março de 2013;
- n) Diga-se que o acórdão invocado decide sobre uma transmissão ocorrida em 3 de Agosto de 2009 altura em que o quadro legal destes empreendimentos turísticos era o RJIEFET, aprovado pelo DL 39/2008 de 7 de Março, enquanto que a situação concreta dos presentes autos se situa em 02 de Dezembro de 2005, altura em que vigorava o RJIFET, aprovado pelo DL 167/97 de 04 de Julho;

⁹ Acrónimo de Decreto- Lei

- o) No preâmbulo do DL 39/2008 consta a consagração de um novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, revoga os diplomas anteriores, ao mesmo tempo que visa facilitar o acesso às normas que regulam a actividade e ainda enquadrar esta actividade no programa SIMPLEX 2007;
- p) Entende o tribunal que a interpretação e alcance a conferir ao nº1 do artigo 20º do DL 423/83, com a uniformização estabelecida pelo acórdão referido, só poderá ser aceite para as transmissões ocorridas após a entrada em vigor do DL 39/2008, de harmonia com o estabelecido sobre a aplicação da lei tributária no tempo, prevista no artigo 12 da LGT¹²
- q) Como já se disse O DL 167/97 previa a possibilidade das unidades de alojamento serem retiradas do empreendimento turístico, mas a adquirente através de contrato celebrado com a entidade exploradora não só a preparou em termos de estrutura mobiliária como a integrou no empreendimento turístico ... , cuja instalação definitiva dependeu também desta integração;
- r) Os benefícios fiscais concedidos, a título prévio, por despacho do Senhor Secretário de Estado do Turismo de 2 de Junho de 2005, à empresa proprietária e exploradora do estabelecimento são: “...fica isenta, relativamente à propriedade e exploração do mesmo, das taxas devidas ao Governo Civil e à Inspeção-Geral das Actividades Culturais, desde a data de abertura do empreendimento ao público, por um prazo correspondente ao legalmente estabelecido para efeitos de isenção de contribuição autárquica – sete anos de acordo com o artigo 43º do EBF, aprovado pelo DL nº 215/89, de 1 de Julho, na redacção que lhe foi dada pelo DL nº 198/2001 de 3 de Julho, conjugado com o nº 6 do artº31º do DL 287/2003 de 12 de Novembro, caso venha a confirmar-se a utilidade turística nos termos legais”.

¹⁰ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

¹¹ Acrónimo de Diário da República

- s) O reconhecimento da utilidade turística foi atribuído a título prévio por despacho do Senhor Secretário de Estado do Turismo de 02 de Junho de 2005 que veio a ser confirmado em 07 de Maio de 2007 por despacho da mesma entidade, a favor de B, SA, pelo período de sete anos a contar da emissão da licença de utilização de 30 de Setembro de 2005, tendo a requerente adquirido a fracção em 02/12/2005 muito antes da confirmação definitiva da utilidade turística;
- t) O conceito de instalação do nº1 do artigo 20º do DL 423/83, para o caso concreto, tem que ser encontrado à luz do ordenamento jurídico ao tempo em vigor, nomeadamente o já referido DL 167/97, que na sua parte preambular diz-nos sobre o promotor o seguinte: "...o promotor é o primeiro responsável pelo cumprimento das regras respeitantes aos empreendimentos, pois esse cumprimento só será avaliado para efeitos de classificação e não da entrada em funcionamento do empreendimento. Significa isto que o empreendimento entra em funcionamento à responsabilidade do promotor, pois a existir modificação da classificação provisória que havia sido atribuída ao empreendimento, tal resultará apenas da falta de cumprimento das normas que o mesmo conhece...";
- u) Caso a requerente tivesse optado pela autonomia do seu apartamento em relação ao empreendimento, como ao tempo o regime jurídico em vigor lhe permitia (DL 167/97 RJIFET), as condições deste seriam diferentes e, por certo, poria em causa a confirmação da utilidade turística nos moldes em que foi feita;
- v) A isenção do nº 1 do artigo 20º do DL 423/83 dirige-se às aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos classificados de utilidade turística, e os factos provados demonstram que a aquisição aqui em causa contribuiu de forma decisiva para a instalação do empreendimento turístico ...;

¹² Acrónimo de Lei Geral Tributária

- w) O processo de instalação é faseado e progressivo e só está concluído quando o empreendimento fica apto à utilização incluindo as fracções destinadas a alojamento;
- x) Entende o tribunal que o notário, bem próximo dos factos, ao celebrar a escritura, concedendo a isenção automática do IMT na transmissão da fracção, fê-lo no uso da sua competência própria e convicto que o caso concreto estava abrangido pela previsão da norma do nº 1 do artigo 20º do DL 423/83, sem prejuízo do mesmo poder vir a ser sindicado pela AT, para a qual tem a obrigação de remeter relação de todos os actos ou contratos sujeitos a IMT ou dele isentos, como lhe impõe o artigo 49º do IMT;
- y) A sindicância legítima feita pela AT através dos seus serviços inspectivos, invoca que os empreendimentos turísticos já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação estão excluídos da isenção do nº 1 do artigo 20º do DL 423/83, suportando este seu entendimento no acórdão do STA 3/2013, já referido, só que este acórdão, como também já se disse, pronuncia-se sobre uma transmissão ocorrida em 2009 com um quadro legal diferente do existente na altura da transmissão aqui em causa, pelo que entende o tribunal que tal fundamentação não pode ser aceite para o caso concreto;
- z) Não seria possível em 02 de Dezembro de 2005 o notário aplicar o conceito de instalação preconizado no aludido acórdão, diga-se, mais uma vez, concretizado no âmbito de um regime jurídico diverso do que vigorava ao tempo da aquisição;
- aa) Depois, a aquisição ocorreu, como já se disse antes, da fracção ter condições para entrar em funcionamento, foi a requerente que a mobilou e lhe deu as condições necessárias à sua integração no empreendimento através do contrato que celebrou

com a entidade exploradora e só bem mais tarde (07/05/2007) foi confirmada a utilidade turística;

bb) Por esta via o tribunal considera que a liquidação de IMT aqui posta em crise, viola o disposto no nº 1 do artigo 20º do DL 423/83 e como tal deve ser anulada com todas as consequências legais daí advindas.

cc) Por último o tribunal dispensa-se da análise sobre se a revogação do benefício fiscal reconhecido pelo notário no acto da escritura de compra e venda, viola ou não o artigo 141º do CPA .

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação da liquidação de IMT no montante de € 27.050,34 emitida pelo Serviço de Finanças ...;
- b) Valor do processo € 27.050,34 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹³, artigo 97º-A do CPPT¹⁴, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁵.

¹³ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁴ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁵ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

- c) Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando-se o respectivo montante em € 1.530,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 02 de Outubro de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

O árbitro singular,

Arlindo Francisco