

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 843/2021-T

Tema: AIMI – Prédios afetos a serviços de alojamento turístico – Erro de classificação matricial – Exclusão de tributação – Art. 135º-B, nº 2 CIMI

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., LDA

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Os árbitros Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo (Presidente), Dr. José Nunes Barata (Relator) e Dr. António Alberto Franco, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02/03/2022, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 21 de Dezembro de 2021, A..., Lda, contribuinte fiscal n.º..., com sede na Avenida ..., ..., ..., (doravante, abreviadamente, designada por Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições

conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a anulação do ato de liquidação de AIMI, com o nº 2021..., respeitante ao período de tributação do ano de 2021, no valor de 127.222,59 euros, praticado pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida), bem como o reembolso dessa importância, que pagou em 27/09/2021.

2. No dia 23/12/2021, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
3. Em 27/12/2021, a Requerente apresentou um requerimento para junção de documentos.
4. Em 26/01/2022, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. Em 09/02/2022, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.
6. Em 09/02/2021, as Partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1 do art. 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 02/03/2022.

8. Em 06/04/2022, a Requerida, devidamente notificada para os termos e efeitos dos n.ºs. 1 e 2 do art. 17º do RJAT, apresentou a sua Resposta.

9. Em 13/04/2022, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho dirigido a ambas as Partes, concedendo um prazo de dez dias, para a Requerente juntar alvarás ou licenças de utilização para fins turísticos e a Requerida juntar aos autos o processo administrativo.

10. Em 28/04/2022, a Requerente remeteu, em resposta, a documentação disponível.

11. Em 04/05/2022, a Requerida, invocando não lhe ter sido possível obter junto do serviço respetivo o processo administrativo, requereu a dispensa da sua junção.

12. Em 09/05/2022, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho, mandando notificar a Requerida para juntar o processo administrativo e indeferindo os pedidos da Requerente de junção aos autos da prova testemunhal obtida no processo n.º 674/2017-T e de inspeção pelo Tribunal do estabelecimento turístico.

13. Em 25/08/2022, O tribunal Arbitral prorrogou por dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral, em consequência da falta do processo administrativo, por cuja junção insistiu.

14. Em 02/09/2022, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, concedendo um prazo de dez dias para a apresentação de

alegações escritas, sucessivas e facultativas, indicando-se que a decisão arbitral seria proferida até 3 de novembro de 2022.

15. Em 15/09/2022, a Requerente, através de requerimento, informou prescindir de apresentar alegações.

16. Em 27/09/2022, a Requerida apresentou um requerimento declarando prescindir da apresentação de alegações escritas.

B. PRETENSÃO DA REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

- A liquidação do AIMI impugnada foi emitida sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos situados na ..., na freguesia da ... e concelho de Loulé, que integram o empreendimento turístico *B...*;

- A Requerente é proprietária de todos esses prédios, inscritos na respetiva matriz predial sob os artigos melhor identificados na dita liquidação, como de todo o empreendimento turístico em que todos se integram, que corresponde ao Lote ...– que confronta, a sul, com o ... (Lote...), com a Avenida ..., a nascente, e com a Avenida ..., a poente;

- Todos esses prédios acham-se afetos a serviços de alojamento turístico e classificados como “aldeamento turístico”, cada um integrando uma ou mais unidades de alojamento funcionalmente distintas e independentes entre si;

- Trata-se de um aldeamento turístico de quatro estrelas classificado como tal pelo Turismo de Portugal, I.P. que integra todos os elementos típicos que caracterizam um qualquer estabelecimento destinado ao alojamento turístico, tal como consta do registo nacional de Turismo;

- E que é composto por 77 moradias em banda e 55 apartamentos em ladeira, com piscina ou jacúzi, infraestruturas e equipamentos de apoio (piscinas, ginásio, parque infantil, cabeleireiro, entre outros), onde, para além do serviço principal de alojamento turístico, são prestados outros serviços acessórios na área do desporto, lazer, alimentação, golfe,

- Conforme vem reconhecido pela AT nas sucessivas inspeções a que o empreendimento foi recentemente sujeito;

- Toda a área do Lote ... 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;

- Para os seus efeitos, a sigla SUT significa “*espaços turísticos destinados à localização de estabelecimentos hoteleiros, meios complementares de alojamento turístico e ou conjuntos turísticos*”;

- De igual modo, nos termos do mesmo regulamento, que define várias subcategorias de espaço com diferentes usos, os espaços turísticos, os ditos SUT, contemplam como uso principal exclusivo o turístico – entendido como uma “*zona destinada à localização exclusiva de empreendimentos de carácter turístico*” – e apenas para uso complementar admitem a existência de piscinas, de equipamentos desportivos e de lazer;

- Ora, para efeitos de uso, ocupação e transformação do solo, a área do Lote AL9 em que se encontra implantado o B... constitui justamente uma subunidade SUT;

- Essa afetação foi integralmente mantida, quer pela Retificação 8 Abril 2004, quer pela Retificação 8 Março 2008, que vieram a incidir sobre o Plano, decorrentes da Resolução do

Conselho de Ministros n.º 47/2004 e da deliberação da Assembleia Municipal de Loulé publicada em 23 de Maio de 2008 através do Aviso n.º 15996/2008 da Câmara Municipal, respetivamente;

- Conforme reconhecem os Acórdãos nos processos 674/2017-T, 692/2018-T e 792/2020-T: *“Toda a área do Lote ... em que se acha implantado o B... encontra 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 exclusivo é turístico”*;

- Ao B... não correspondem, nem jamais poderiam corresponder, moradias e ou apartamentos de carácter residencial, tal como a liquidação impugnada parece supor;

- A abertura do B... procedeu da competente 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;

Tendo então obtido a sua classificação definitiva como aldeamento turístico de primeira categoria, confirmada pela mesma Direcção-Geral ao abrigo do disposto no artigo 334.º do Decreto-Regulamentar n.º 8/89, de 21 de março, bem como utilidade turística, por despacho de 19 de novembro de 1996 exarado pelo Secretário de Estado do Comércio e Turismo;

- Em virtude da revogação do DL 328/86, de 30 de setembro, concretizada pelo artigo 81º do DL n.º 167/97, de 4 de julho, o B... foi, em dezembro de 2001, reclassificado como aldeamento turístico de 4 estrelas ao abrigo do artigo 64.º do DR n.º 34/97, de 17/09;

- Por sua vez, em virtude da subsequente revogação do Decreto-Lei n.º 167/97, operada pelo artigo 77.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7/03, foi o empreendimento turístico, em julho de 2010, reconvertido pelo Turismo de Portugal nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo

75.º do Decreto-Lei n.º 39/2008, mantendo quer a tipologia quer a categoria que lhe tinham sido já atribuídas ao abrigo do regime anterior;

- Nem o DL n.º 167/97, nem o DL n.º 39/2008, afetaram quer a validade quer a eficácia do título válido de abertura que a DGT concedeu ao abrigo do Decreto-Lei n.º 328/86, assegurando que esse título de abertura se manteria válido, estabelecendo para o efeito um regime de aplicação da lei nova no tempo que visa justamente preservar a validade das autorizações de abertura dos empreendimentos turísticos que, como o destes autos, já existiam à data da entrada em vigor de cada novo diploma;

- Sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos que compõem o *B...* foi liquidado o adicional ao imposto municipal sobre imóveis previsto nos artigos 135.º-A e seguintes do Código do IMI, à taxa 0,4%;

- No entender da Requerente, tratando-se de prédios que integram um estabelecimento turístico que se acha afeto a serviços de alojamento, não há sujeição ao adicional ao imposto municipal sobre imóveis nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI;

- Com efeito, todos esses prédios inserem-se no empreendimento turístico da impugnante, 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, dispendo 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, e tal como qualquer hotel, é exclusivamente 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;

- Apesar de tudo isto, foi liquidado o adicional ao imposto municipal sobre imóveis como se de habitações residenciais o aldeamento turístico *B...* se tratasse;

- Porém, essa classificação é ilegal, desde logo por violação do artigo 6.º do CIMI, mas também por violação do Plano de Urbanização da ..., do seu regulamento e da respetiva planta de zonamento, como da classificação do empreendimento turístico pelo Turismo de Portugal, I.P;
- Pelo que ilegal é a liquidação do AIMI, por violação do n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI e da prevalência da substância económica dos factos tributários.
- É de resto a própria lei que presume existir 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”* – cf. 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;
- Não admitindo a Requerente o argumento de que haveria a respetiva classificação matricial dos prédios que compõem o empreendimento turístico da impugnante de prevalecer sobre a sua vocação e aptidão exclusivamente turísticas já amplamente demonstrada;
- Pois 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;
- Desde logo porque 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 73.º da LGT);

- Também não admitindo a Requerente que 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 *para serviços* – como, na realidade, são;
- Assim tem entendido a Secção do Contencioso Tributário do STA, esclarecendo que “*a susceptibilidade de impugnação autónoma decorre da lesividade do acto e que caso o contribuinte não tenha contra ele reagido no momento em que ele surgiu e se tornou lesivo pode ainda vir a atacar esse mesmo acto quando ele se insira num procedimento de liquidação e venha a determinar um acto posterior de liquidação*” – vide os Acórdãos do STA de 2 de Março de 2016, Recurso n.º 930/13, de 6 de Julho de 2016, Recurso n.º 330/16, de 29 de Março de 2017, Recurso n.º 312/15;
- Também o nosso Tribunal Constitucional, a propósito do artigo 54.º do CPPT, declarou inconstitucional a interpretação que, qualificando como ónus e não como faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impedisse a impugnação das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, 4, da Constituição da República Portuguesa – vide Acórdão n.º 410/2015 de 29 de Setembro de 2015, processo 592/14;
- A possibilidade de o contribuinte sindicar autonomamente os atos de avaliação predial trata-se, portanto, nas palavras do TC, 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;
- Isto é, 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 – vide o Acórdão do STA de 8 de janeiro de 2014, Recurso n.º 1685/13, *inter alia*;

- Com efeito, o ato de inscrição na matriz como prédios destinados à habitação trata-se de um ato interlocutório ou preparatório, que não constitui nem nega qualquer direito – diferentemente dos atos tributários autónomos ou atos pressupostos (de efeitos constitutivos);
- Daí que nada obste a que a impugnante possa invocar a ilegalidade do ato de liquidação impugnado com fundamento na errada classificação matricial que o precedeu e que assim determinou uma liquidação de imposto ferida de ilegalidade;
- Neste sentido aponta ainda a própria letra do artigo 129.º do CIMI, sob a epígrafe “Garantias”, ao estabelecer que os sujeitos passivos “para além do disposto no tocante às avaliações, podem socorrer-se dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT”;
- Que a impugnante o possa fazer, assim o determina, pois, não só o artigo 54.º do CPPT, como também o artigo 99.º do mesmo diploma que dispõe que a impugnação de um tributo se poderá fundar em *qualquer ilegalidade*;
- É para essa norma que o atrás referido artigo 129.º do CIMI também nos remete, que expressamente ressalva que, “*para além do disposto no tocante às avaliações*”, podem os sujeitos passivos “socorrer-se dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT.”;
- Quis com isso o legislador permitir que os sujeitos passivos, querendo, sindicassem autonomamente os atos de avaliação predial, mas apenas se os não quisessem syndicar ulteriormente em sede de impugnação da liquidação do tributo;
- Quisesse o CIMI impedir a impugnação da liquidação com fundamento em ilegalidade anteriormente cometida, e a redação do artigo 129.º do CIMI, sob a epígrafe “Garantias”, seria seguramente outra, por exemplo: “*ressalvado o disposto no tocante às avaliações*”, podem os sujeitos passivos “socorrer-se dos meios de garantia previstos na LGT e no CPPT.”;

- Não foi, porém, intenção do legislador fazer precluir a garantia de impugnação unitária, isto é, que a impugnação se pudesse fundar em *qualquer ilegalidade*, incluindo, pois, a errada inscrição matricial do prédio sobre o qual o tributo incidiu;

- Assim, 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;

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

A Requerida veio defender-se por impugnação, alegando, em síntese o seguinte:

- Começa a Requerida por dizer que no pedido de pronúncia arbitral, peticona a Requerente a declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal (AIMI) de 2021 sobre os Imóveis devidamente identificados no ppa;

- Pois, apesar de na caderneta predial constar a afetação a habitação, as frações em causa nos presentes autos constituem um estabelecimento hoteleiro e por isso estão excluídas do âmbito de incidência do AIMI;

- Depois de referir o enquadramento jurídico do adicional ao imposto municipal sobre imóveis, em que conclui estarem expressa e exclusivamente afastados da incidência objetiva do Adicional de IMI “os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, nos termos das. alíneas b) e d) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, estando sujeitos ao AIMI os prédios afetos à "habitação" e os "terrenos para construção" tal como definidos no referido artigo 6.º do CIMI.

- Alega que a incidência do AIMI sobre prédios classificados como habitação é independente da afetação do imóvel;

- Pois, o legislador não estabeleceu o afastamento da norma de incidência fiscal dos prédios de habitação por motivos relacionados com a sua afetação, atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6.º do Código do IMI, e por não constar expressamente na norma de delimitação negativa de incidência;
- E que o texto da lei atualmente em vigor não deixa margem de dúvidas que a delimitação da incidência e da exclusão de incidência apenas é efectuada com base nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI;
- Sendo de concluir que a afectação dos imóveis para outro fim diferente do teor da matriz predial não afasta a tributação em AIMI, pelo que o acto impugnado não está ferido de ilegalidade;
- Relativamente à discrepância da afetação do prédio com a inscrição matricial, alega a Requerida o seguinte:
 - Nos termos do n.º 3 do artigo 130º do CIMI, os sujeitos passivos podem, a todo o tempo, reclamar das incorreções nas inscrições matriciais, exceto se o VPT provier de avaliação direta, e o fundamento da reclamação for a alínea a) do n.º 3 do referido artigo, caso em que a reclamação só poderá ser apresentada decorridos três anos sobre a data do pedido, da promoção oficiosa da inscrição ou da atualização do prédio na matriz, conforme estipula o nº 4 do mencionado artigo;
 - Até à presente data, não consta que tenham sido apresentadas quaisquer declarações modelo 1 do IMI, com vista à realização de novas avaliações às frações autónomas em apreço, com base na afetação a “Serviços”;

- Nos termos do n.º 1 do artigo 135º-G do CIMI, o imposto é liquidado anualmente, pela AT, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes a 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita;

- Nos termos do n.º 1 do artigo 12º do CIMI, as matrizes prediais são registos onde constam designadamente a caracterização dos prédios, a localização, o seu VPT, a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários;

Cada liquidação de AIMI resulta, assim, da soma dos VPT`s, reportados a 1 de janeiro, que constem na matriz predial na titularidade do sujeito passivo;

- Acresce que a Requerente não apresenta os alvarás, ou as licenças de utilização para fins turísticos emitidas pela Câmara Municipal, respeitantes às frações autónomas em questão, documentos estes que permitem identificar a espécie de prédios urbanos, nos termos do número 2 do artigo 6º do CIMI;

- Pois, exige essa norma que a qualificação dos prédios urbanos como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços seja feita em função do licenciamento de utilização dos mesmos, cujo ato é praticado pela Câmara Municipal ao abrigo do RJUE, ou, na falta de licença, em razão de destino normal para o qual o prédio está construído;

- Em suma, o AIMI incide sobre o património imobiliário que possua as características indicadas no artigo 135º-B do Código do IMI, isto é, sujeitando toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos de acordo com a realidade matricial;

- Entende a Requerida que a liquidação controvertida mostra-se efetuada de acordo com as normas legais em vigor, em sede de tributação de AIMI do ano 2021, com base na soma dos seus valores patrimoniais tributários à data de 1 de janeiro de 2020, nos termos do número 1 do artigo 135º-B e do no 1 do artigo 135º-G, ambos, do CIMI;

- Assim, ao contrário do alegado pela requerente, não se verifica qualquer ilegalidade no ato de liquidação impugnado, o qual foi praticado de acordo com os elementos matriciais declarados pelo sujeito passivo;

- E, conclui a Requerida, tendo em conta que a matriz predial consta como afeta a habitação à data do facto tributário, e que a Requerente notificada da avaliação geral não contestou esse resultado da avaliação, a alegação de que todos os bens imóveis em causa estão afetos à atividade da requerente, não afasta a incidência do AIMI, porquanto o legislador assim o determinou;

- Não foi com base na atividade a que estão afetos os imóveis que veio a ser definida a exclusão de incidência, já que na versão da lei aprovada se determinou aquela exclusão com base apenas nos tipos de prédios indicados no artigo 6.º do CIMI, sem qualquer alusão à afetação ou não ao modo de funcionamento das pessoas coletivas;

Assim, estão sujeitos ao adicional de IMI os prédios afetos à "habitação" e os "terrenos para construção" tal como definidos no referido artigo 6.º do CIMI e, isto, independentemente da afetação que a este venha a caber uma vez que não constam da delimitação negativa de incidência;

Ou seja, o legislador não estabeleceu o afastamento da norma de incidência fiscal dos prédios de habitação por motivos relacionados com a sua afetação, atento o facto de a lei remeter, sem mais, para o artigo 6.º do Código do IMI, e por não constar expressamente na norma de delimitação negativa de incidência;

- Devendo concluir-se que a sujeição dos prédios classificados como habitacionais à norma de incidência do AIMI é efetuada independentemente da sua afetação, bem como da natureza e especificidades do seu titular;

- Assim, não se verifica qualquer erro por parte da Requerida na interpretação do artigo 135.º-B do CIMI ao sujeitar a AIMI as frações habitacionais, pois essa interpretação corresponde

inteiramente e de forma fiel e rigorosa ao texto sentido da lei, para o que cita jurisprudência nesse sentido;

- Face ao exposto, não podendo ser imputado aos serviços da AT erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, não pode senão concluir-se no sentido de que não são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, aliás em consonância com a jurisprudência do STA;

D. QUESTÕES A DECIDIR

Face às posições assumidas pelas Partes, conforme os argumentos apresentados, é a seguinte a questão que cabe apreciar e decidir:

Saber se, no caso de os prédios urbanos de que é proprietária a Requerente estarem afetos, de modo exclusivo, à atividade de prestação de serviços de alojamento de tipo hoteleiro, sem afetação habitacional, como, por erro, constará nas matrizes prediais, estarão reunidos os pressupostos da exclusão de incidência de AIMI, nos termos do nº 2 do art. 135º B do CIMI.

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo por ter sido apresentado no prazo previsto no art. 10º, nº 1, alínea a) do RJAT.

- O processo não enferma de nulidades

.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

1. A..., LDA., aqui Requerente, é proprietária de um acervo de 120 prédios urbanos, situados na ... , na freguesia de ... e concelho de Loulé, que integram o empreendimento turístico B..., implantado no Lote ... da

2. A partir de 1989, foi sendo solicitada pelo sócio da Requerente, C... LIMITED, junto dos serviços da Requerida, a inscrição dos referidos prédios na matriz, mediante submissão dos correspondentes formulários Mod. n.º 129 – “*Declaração para inscrição ou alteração de inscrição de prédios urbanos na matriz*”, dos quais consta tratar-se de prédios destinados a habitação

.3.A abertura do empreendimento turístico B... procedeu de autorização da então Direcção-Geral do Turismo, concedida em fevereiro de 1993, após vistoria efetuada ao estabelecimento, nos termos e para os efeitos do disposto no 4.º do Decreto-lei n.º 328/86, de 30 de setembro.

4. Por despacho do Secretário de Estado do Comércio e do Turismo, de 19 de novembro de 1996, foi atribuída a utilidade turística, a título definitivo, ao aldeamento turístico de 1.ª categoria B... .
5. Em dezembro de 2001, na sequência de alterações legislativas, o empreendimento foi reclassificado como aldeamento turístico de 4 estrelas
6. Em julho de 2010, o empreendimento foi reconvertido pelo Turismo de Portugal, I.P., nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 75.º do Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de março, com a tipologia (aldeamento turístico) e categoria (quatro estrelas) que lhe tinham sido atribuídas ao abrigo do regime anterior, mantendo-se a validade e eficácia do título de abertura que a Direção-Geral do Turismo concedeu inicialmente ao abrigo do Decreto-lei n.º 328/86.
7. Todos os prédios urbanos referidos na alínea A *supra* compõem o empreendimento B... e estão afetos a serviços de alojamento turístico, cada um integrando uma ou mais unidades de alojamento, num total de 132 (77 moradias em banda e 55 apartamentos em ladeira), com piscina ou jacúzi, funcionalmente distintas e independentes entre si, equipadas e prontas a ocupar e utilizar, com serviço diário de arrumação e limpeza, reposição de toalhas, roupas de cama e consumíveis de higiene pessoal.
8. O empreendimento turístico B... é ainda composto por infraestruturas e equipamentos de apoio complementar, como receção, bar, piscinas, exterior e interior, spa, ginásio, parque infantil, cabeleireiro, salão de jogos e espaços comuns de descanso, sendo prestados outros serviços acessórios na área do desporto, lazer, alimentação.

9. O empreendimento turístico *B...* 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.
10. Toda a área do Lote ... em que se acha implantado o *B...*, incluindo todo o edificado referido na alínea *A supra*, 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 exclusivo é turístico.
11. A Requerente foi notificada do ato de liquidação de AIMI, emitido sob o n.º2021 ..., datado de 30 de junho de 2021 e referente ao mesmo ano, no valor de € 127.222,59, resultante da aplicação da taxa de 0,4% à base de incidência de € 31.845.647,50, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos 120 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...* .
12. A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de AIMI no montante de € 127.222,57, no dia 27/09/2021.
13. Até ao presente, os prédios que integram o empreendimento *B...* encontram-se inscritos na matriz com afetação habitacional, não tendo sido solicitada pela Requerente a alteração da respetiva classificação.
14. Em 21 de dezembro de 2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos dados como provados estão baseados nos documentos indicados e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada.

B. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta a questão a decidir que foi enunciada.

No presente pedido de pronúncia arbitral invoca a Requerente que a liquidação em apreço padece de vício material por erro nos pressupostos na aplicação do regime estabelecido no art. 135º-B do CIMI, uma vez que estariam reunidos os pressupostos da exceção estabelecida no seu nº 2, que exclui a incidência de AIMI.

Isto em resultado dos prédios urbanos de que a Requerente é titular estarem de modo exclusivo afetos a prestação de serviços de alojamento de tipo hoteleiro, não tendo afetação habitacional, ao invés do que consta, erradamente, nas matrizes prediais,

Estabelece, com efeito, este referido nº 2 do art. 135º-B do CIMI 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 artigo 6º deste Código”.

Assim sendo, a questão em apreço circunscreve-se em saber se, malgrado os referidos prédios urbanos, sobre cuja soma dos valores patrimoniais tributários incidu o AIMI, nos termos do nº 1 do art. 135º-B do CIMI, constarem nas respetivas matrizes prediais como afetos a “Habitação”, deveriam ser excluídos da incidência deste imposto por estarem afetos exclusivamente a atividade comercial e de prestação de serviços.

Ora, a Requerente, apesar de, para efeitos de matrizes prediais, ter declarado que os referidos prédios eram destinados a fins habitacionais, demonstrou que os mesmos não tinham fins residenciais, porquanto fazem parte de um empreendimento turístico aberto ao público, que fornece exclusivamente, desde a data da sua abertura, que remonta a 1993, serviços de alojamento de tipo hoteleiro e serviços conexos de desporto e lazer.

Resta saber se os erros nas inscrições matriciais podem ser invocados na impugnação de atos de liquidação que nelas assentam.

A jurisprudência pacífica e uniforme do STA, em sintonia com o Tribunal Constitucional, tem-se firmado no sentido de admitir a possibilidade de na impugnação de atos de liquidação serem invocados vícios das inscrições matriciais, em sintonia com a interpretação que faz do princípio da impugnação unitária, estabelecido no art. 54º do CPPT, decorrendo que *pode ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*.

Esta orientação encontra suporte, ainda, na possibilidade de os pedidos de correção de inscrição poderem ser apresentados a todo o tempo (art. 134º, nº 5 do CPTT) e as retificações poderem ser promovidas, também, a todo o tempo pelo chefe do serviço de finanças (art. 130º, nº 5 do CIMI).

Nestas circunstâncias, estando demonstrado que a indicação nas matrizes prediais dos prédios em apreço de afetação a *Habitação* está incorreta, uma vez que a afetação verdadeira é “*para serviços*”, deverá ser aplicada à situação vertente a exceção prevista no nº 2 do art. 135º-B do CIMI, estando, assim afastada a incidência de AIMI.

Termos em que, a liquidação em apreço enferma do vício de violação de lei, por erro imputável aos serviços, que acarreta a sua anulação, nos termos do disposto no nº 1 do art. 163º do CPA, aplicável face ao preceituado no art. 2º, alínea c) da LGT, devendo,

consequentemente, a Requerida restituir o imposto que foi indevidamente pago pela Requerente.

Em consonância com esta decisão arbitral, foram proferidas as decisões arbitrais nos Processos de Arbitragem Tributária n.ºs: 674/2017-T, 692/2018-T, 897/2019-T e 792/2020-T, em, respetivamente, 02/08/2018, 26/09/2019, 08/07/2020, 30/06/2021.

C. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral.
- b) Anular a liquidação de AIMI, com o n.º 2021..., correspondente ao ano de 2021, no montante de 127.222,59 euros.
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, e agora anulado, no montante de 127.222,59 euros.
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 127.222,59 euros, nos termos do disposto nos artigos 305.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 3.060,00 euros, nos termos do art. 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de outubro de 2022

Os Árbitros

(Fernando Borges de Araújo - Presidente)

(José Nunes Barata - Relator)

(António Alberto Franco)