

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 863/2024-T

Tema: IMT - taxa de IMT prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT.

Sumário

- I. O critério de atribuição da redução de taxa de IMT prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, é atribuído com base na licença do prédio urbano, tal como definido no n.º 1 e 2 do artigo 6.º do CIMI por remissão do artigo 1.º do CIMT.
- II. O legislador em sede de IMT, ao remeter para a definição de prédios urbanos em sede de IMI vinculou as Taxas de IMT a essa definição.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Paulo Ferreira Alves designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 20 de Setembro de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **Unipessoal LDA.**, com sede na Rua..., n.º..., ..., Lisboa, ...-... Lisboa, NIPC..., requereu a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), número ..., de 25 de Outubro de 2022, bem como a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024..., respeitante à fração A, ...2024... respeitante à fração B, ...2024... respeitante à fração E, ...2024..., respeitante à fração H e ...2024... respeitante à fração J, deduzida contra este ato tributário.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 12 de julho de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 20 de Setembro de 2024.

Em 20 de Setembro de 2024, a Requerida apresentou resposta no prazo de 30 dias, no seguimento da notificação, conforme previsto no artigo 17.º do RJAT.

Por despacho de 24 de Outubro de 2024, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas facultativas no prazo simultâneo de 10 dias, bem como foi fixado o prazo para a prolação da decisão. A Requerente apresentou alegações escritas no prazo concedido.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente formula a sua pretensão arbitral da seguinte forma:

(a) Foi erradamente aplicada uma taxa de IMT aos prédios classificados como "outros prédios urbanos" nas frações adquiridas em 2022.

- (b) As frações adquiridas em 2022 estão classificadas como habitação e destinam-se exclusivamente para habitação.
- (c) A classificação dos prédios urbanos feita em função de um requisito formal que o licenciamento.
- (d) O destino normal tido em conta se não existir licenciamento.
- (e) As licenças de utilização, no caso em apreço, foram emitidas pela Câmara Municipal de Lisboa.
- (f) A AT tem de se conformar com o licenciamento emitido pela entidade competente - Câmara Municipal de Lisboa.
- (g) No caso em apreço, os prédios todos têm licença de utilização para habitação e não para serviços.
- (h) Deste modo, face ao disposto na norma citada (art. 6º, n.2 do CIMI), havendo licença de utilização, emitida pela entidade competente, não pode ser considerada outra classificação que não essa.
- (i) Nos termos do art. 6º, n.º 1 e n.º 2 do CIMI, quanto ao IMT, deve ser aplicada a taxa prevista no art. 17, n.º, al. b) do CIMT.
- (j) A liquidação impugnada e a decisão do pedido de revisão só contrários as normas citadas, padecendo de falta e errada fundamentação jurídica e de facto (art. 77º a LGT).
- (k) O imóvel continua a ser para habitação e não para serviços, tal como resulta da licença de utilização.
- (l) Por remissão do art. 1º, n.º 2 do CIMT, na determinação das taxas de IMT deve-se ter em conta que o imóvel para habitação.
- (m) Por conseguinte, deve ser aplicada a taxa da al. a) ou b) do art. 17º, n.º 1 e não a al. d) do art. 17º, n.º 1 do CIMT. Uma vez que, no caso em julgamento, os imóveis não se destinam a habitação própria e permanente deve ser aplicada a taxa da al. b) do art. 17, n.º 1 do CIMT.
- (n) A AT está vinculada às suas orientações genéricas (art. 55º, n.º 2 do CPPT), não podendo atuar de forma diferente (ofício circulado n.º 40.087 de 27.07.2006 da DAS).
- (o) A Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios,

-
- (p) Assim sendo, dúvidas não restam de que anulada ou declarada ilegal a liquidação ora impugnada, dever ter-se por verificado erro imputável aos serviços para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto no devido.
- (q) Nestas circunstâncias o contribuinte tem direito a que lhe sejam pagos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal sobre os montantes que pagou indevidamente.
- (r) O Requerente entende que devem ser aplicadas as taxas do art. 17.º, n.º 1, b) do CIMT cujo valor total a pagar €26.307,19.
- (s) A quantia de €39.629,81 constante da liquidação deve ser anulada.
- (t) A utilidade económica do pedido traduz-se em €39.629,81 (art. 10.º, n.º2, al. c) do RJT).

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou a sua Resposta, sustentando o seguinte:

- (a) No que respeita à invocada ilegalidade da liquidação em apreço, cumpre dizer que, a Requerente quando apresentou a Modelo 1 do IMT com o n.º de registo 2022/ ..., junto do SF de Lisboa ... através do seu representante, indicou como facto tributário a “Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis”, e não foi indicado qualquer benefício fiscal em sede de IMT, daí que, na liquidação do IMT devido, tenha sido aplicada a taxa de 6,5%, da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, prevista para a aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas.
- (b) No caso em apreço, perante o valor global do contrato de €1.000.000,00, com a aplicação da taxa de 6,5%, apurou-se o imposto devido de €65.000,00 através da liquidação do IMT n.º..., datada de 2022-10-25. com o Documento único de Cobrança (DUC) n.º..., que foi pago em 2022-10-26.
- (c) A as taxas da al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, estão previstas para a aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação.
- (d) Verifica-se através de informação pública constante do sítio do Turismo de Portugal - https://rnt.turismodeportugal.pt/RNT/Pesquisa_AL.aspx -, que os imóveis em causa – ...-U-...-

A; ...-U-...-B; ...-U-...-E; ...-U-...-H e ...-U-...-J – se encontram afetos a Alojamento Local, com data de registo em 2018-08-24 e abertura ao público em 2018-09-03.

(e) Ora, não tendo sido requerido qualquer benefício em sede de IMT e estando a ser explorados, desde 2018-08-24, estabelecimentos de Alojamento Local - na modalidade de Apartamento (na fração A – Registo .../AL; na fração E – Registo .../AL; na fração H – Registo .../AL e na fração J – Registo .../AL) e Estabelecimento de Hospedagem (na fração B – Registo .../AL) -, nas frações autónomas abrangidas pela liquidação de IMT ora contestada, verifica-se que, estas frações autónomas de prédio urbano, não estavam destinadas exclusivamente a habitação.

(f) Sobre a questão da afetação das frações autónomas, adquiridas pela Requerente, à atividade de estabelecimentos de Alojamento Local.

(g) Relativamente a cada prédio urbano, determina o n.º 2 do art.º 6.º do CIMI que é ao licenciamento camarário que compete em primeira linha classificá-lo, especificando a espécie a que se subsume os benefícios de redução de taxas, constantes das al.s a) e b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, têm em conta a utilização feita pelo adquirente (seu destino) e não apenas a afetação decorrente do licenciamento.

(h) Pelo que, a al. b) do mesmo número e artigo, que a Requerente considera dever ser aplicada na aquisição das frações autónomas em questão, afetas a Alojamento Local, atenta em aspetos de carácter objetivo, como sejam o valor e a afetação do prédio (exclusivamente a habitação).

(i) Deste modo, um prédio urbano ou uma fração autónoma de prédio urbano, que tenha em exploração um Alojamento Local, na modalidade de Apartamento ou Estabelecimento de hospedagem, como é o caso das frações autónomas de prédio urbano aqui em análise, não têm como destino exclusivamente a habitação, pelo que, não poderão enquadrar-se na al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT.

(j) Assim, a taxa aplicável na aquisição das mesmas, sempre teria que ser a taxa de 6,5%, prevista na al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, que foi a aplicada na liquidação de IMT n.º ..., datada de 2022-10-25, no montante de €65.000,00.

(k) Como tal, não obstante ter sido declarado, na Mod.1 do IMT com o registo 2022/..., de 2022-10-25, como destino do bem, o código 3 – HABITAÇÃO –, o eventual benefício de redução de taxas da alínea b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, quando requerido, mostra-se condicionado à prévia comprovação quanto ao efetivo destino/afetação daquele prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano exclusivamente à habitação.

(l) Ora, apesar das frações acima identificadas estarem inscritas na matriz com afetação “habitação”, verifica-se que as mesmas se destinam a alojamento local, pelo menos, desde 2018-08-24, pelo que, a sua aquisição, em 2022-10-26, não poderia beneficiar da redução de taxas da al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, na medida em que, não se destinavam exclusivamente a habitação, sendo, assim, de aplicar a taxa (de 6,5%) prevista na alínea d), do n.º 1, do artigo 17.º do CIMT, para a “aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas”.

(m) Neste sentido, a liquidação de IMT ora contestada, não enferma de qualquer ilegalidade pois foi processada tendo por base, exclusivamente, a declaração Modelo 1 preenchida pela Requerente, conforme determinam os art.ºs 19.º a 21.º do CIMT, onde reitera-se não foi indicado qualquer benefício fiscal em sede de IMT, nomeadamente, o referente à aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação (al.b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT).

(n) O entendimento mais recente da AT sobre esta matéria, é o que se encontra plasmado na Informação Vinculativa: Proc. n.º 2024000580 - IVE n.º 26681, com despacho concordante de 2024-07-10, da Diretora de Serviços da DSIMT.

(o) Nesta IVE, é formulada a seguinte conclusão: “Pelo exposto, conclui-se que, caso a Requerente decida exercer a atividade de Alojamento Local, na modalidade de Estabelecimentos de hospedagem (Hostel), no prédio urbano (ou parte deste) adquirido exclusivamente para habitação, antes de decorridos os seis anos da data da aquisição do mesmo, deverá solicitar, no prazo de 30 dias, a respetiva liquidação, conforme estabelece o art.º 34.º do CIMT, à qual será aplicada a taxa da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT.”

- (p) Esta Informação Vinculativa é a que tem maior pertinência no caso em análise, sendo muito clara ao referir que, no caso de aquisição de um prédio urbano ou fração autónoma de um prédio urbano, destinado exclusivamente à habitação, em que passe a ser exercida uma atividade de alojamento local, na modalidade de Estabelecimento de hospedagem (hostel), antes de decorridos os seis anos da data da aquisição do mesmo, isto conduzirá à caducidade da redução de taxas da al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, devendo ser aplicada a taxa da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, na liquidação corretiva.
- (q) Daí que, caso seja adquirido um prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano, em que esteja já a ser exercida uma atividade económica de alojamento local, na modalidade de apartamento, moradia ou estabelecimento de hospedagem, a taxa a aplicar na liquidação do IMT devido, será a taxa da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, por este prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano não estar destinado exclusivamente a habitação.
- (r) Termina a Requerida, peticionando que deve a presente Ação ser julgada totalmente improcedente, absolvendo-se a Entidade Requerida de todos os pedidos, com as demais consequências legais.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a contar do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa deduzida contra os atos tributários impugnados, apresentado em 19 de Janeiro de 2024 e foi a Requerente notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em 17 de Abril de 2024.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam por provados:

- A.** A Requerente é uma sociedade por quotas cujo objeto social consiste em: Arrendamento, compra para revenda, venda e construção de prédios rústicos ou urbanos ou frações autónomas, constituição e negociação de imóveis em regime de propriedade horizontal, gestão de imóveis próprios, promoção e negociação de projetos de loteamento e urbanização, administração de propriedades, bem como similares, consultoria imobiliária. Cfr. PA.
- B.** A Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal trimestral, com o CAE 68100 – Compra e venda de bens imobiliários e CAE 068200 - Arrendamento de bens imobiliários. Cfr. PA.
- C.** Em 25-10-2022, previamente à aquisição das frações autónomas designadas pelas letras “A”, “B”, “E”, “H” e “J” do prédio urbano inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da freguesia de..., no concelho e distrito de Lisboa, a Requerente através de representante, apresentou a Modelo 1 do IMT com o n.º de registo 2022/..., junto do SF de Lisboa Cfr. PA.
- D.** Na sequência da entrega da Mod.1 foi emitida a liquidação do IMT devido – liquidação de IMT n.º..., datada de 25-10-2022, no montante de €65.000,00 com o Documento Único de Cobrança (DUC) n.º ... - em que foram aplicadas as taxas de IMT da al. d), do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, por não ter sido indicado qualquer código de benefício fiscal em sede de IMT. Cfr. PA.

- E.** Em 26-10-2022, a Requerente adquiriu as frações autónomas designadas pelas letras “A”, “B”, “E”, “H” e “J” do prédio urbano inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da freguesia de..., no concelho e distrito de Lisboa. Cfr. PA.
- F.** As frações adquiridas ...-U-...-A; ...-U-...-B; ...-U-...-E; ...-U-...-H e ...-U-...-J estão afetos a Alojamento Local, com data de registo em 2018-08-24 e abertura ao público em 2018-09-03 designado por “...”,. Cfr. PA.
- G.** A Requerente procedeu ao pagamento integral do imposto. cf. Documento 2 da PPA.)
- H.** Em 19-01-2024, a Requerente apresentou revisão oficiosa da liquidação de IMT n.º..., datada de 2022-10-25, tendo dado origem à instauração dos seguintes processos: ...2024... (fração A), ...2024... (fração B), 2024... (fração E), ...2024... (fração H) e ...2024... (fração J). Cfr. PA.
- I.** Em 17-04-2024, foi proferido o projeto de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, tendo sido concedido o prazo de 15 dias para o exercício do direito de audição, nos termos do disposto no art.º 60.º da LGT. Cfr. PA.
- J.** Através do ofício n.º ..., de 19-04-2024, a Requerente foi notificada do referido projeto de decisão. Cfr. PA.
- K.** Em 02-05-2024, a Requerente exerceu o referido direito de audição. Cfr. PA.
Através do ofício n.º ..., de 29-05-2024, remetido pela DF de Lisboa, com o registo dos CTT n.º RL...PT, a Requerente foi notificada do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa
- L.** As frações em causa possuem licenças de utilização emitidas pela Camara Municipal de Lisboa, com a discrição para habitação. Cfr doc. 6 do PPA.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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 Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se

pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão a proferir.

No que se refere aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos. A questão a decidir é, pois, unicamente de direito.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

IV. DO MÉRITO

O PPA tem por objeto imediato indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentada pela Requerente em 19 de janeiro de 2024, e por objeto mediato as Liquidações Contestadas.

A Requerente, alega em suma que, havendo licença de utilização, emitida pela entidade competente, não pode ser considerada outra classificação que não essa, nos termos do art. 6.º, n.º1 e n.º2 do CIMI, quanto ao IMT, deve ser aplicada a taxa prevista no art. 17, a."1, al. b) do CIMT, por se estarem classificadas como habitação e destinam-se exclusivamente para habitação.

A Requerida, contra-alegou, as taxas da al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, estão previstas para a aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação. Um prédio urbano ou uma fração autónoma de prédio urbano, que tenha em exploração um Alojamento Local, na modalidade de Apartamento ou Estabelecimento de hospedagem, como é o caso das frações autónomas de prédio urbano aqui em análise, não têm como destino exclusivamente a habitação, pelo que, não poderão enquadrar-se na al. b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT.

Assim, cumpre apreciar se o critério de atribuição da redução de taxa de IMT prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, é efetuado com base na licença camararia do prédio urbano, tal com definida no n.º 1 e 2 do artigo 6.º do CIMI, por remissão do artigo 1.º do CIMT, ou com base na utilização efetiva ou destino dado pelo sujeito passivo.

Da factualidade resulta que os imóveis (prédios urbanos), adquiridos pela Requerente, possuem licença para habitação, por conseguinte, definidos nos termos da alínea a) do n.º1 e do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, como prédios urbanos habitacionais, adquiridos e explorados com licenciamento para utilização de alojamento local.

Como, todos os imóveis aqui sujeitos a apreciação se encontram na mesma situação factual, estamos perante a aplicação uniforme do direito a todos os imóveis.

Neste sentido, iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável às transmissões onerosas de imóveis de prédios urbanos, aplicável à data em que o facto tributário ocorreu – transmissão onerosa – em 25 de Outubro de 2022.

Começando, pelo regime aplicável em IMT, em específico o n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, diz-nos os critérios e taxas a aplicar, respetivamente:

1 - As taxas do IMT são as seguintes:

a) Aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente:

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média (*)
Até 97 064	0	0
De mais de 97 064 e até 132 774	2	0,537 9
De mais de 132 774 e até 181 034	5	1,727 4
De mais de 181 034 e até 301 688	7	3,836 1
De mais de 301 688 e até 603 269	8	-
Superior a 603 269 e até 1 050 400	6 (taxa única)	
Superior a 1 050 400	7,5 (taxa única)	

(*) No limite superior do escalão

b) Aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, não abrangidas pela alínea anterior:

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média (*)
Até 97 064	1	1
De mais de 97 064 e até 132 774	2	1,268 9
De mais de 132 774 e até 181 034	5	2,263 6
De mais de 181 034 e até 301 688	7	4,157 8
De mais de 301 688 e até 578 598	8	-
Superior a 578 598 e até 1 050 400	6 (taxa única)	
Superior 1 050 400	7,5 (taxa única)	

c) Aquisição de prédios rústicos - 5%

d) Aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas - 6,5%.

A isenção e redução prevista na alínea a) e b) deste normativo, esta vinculada a sua manutenção nos termos do n.º 7.º do artigo 11.º do CIMT, o qual nos diz:

7 - Deixam de beneficiar igualmente de isenção e de redução de taxas previstas no artigo 9.º e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 17.º as seguintes situações:

a) Quando aos bens for dado destino diferente daquele em que assentou o benefício, no prazo de seis anos a contar da data da aquisição, salvo no caso de venda;

b) Quando os imóveis não forem afectos à habitação própria e permanente no prazo de seis meses a contar da data da aquisição.

Sobre a definição de prédio urbano, o n.º 2 do artigo 1.º do CIMT, estabelece: “2 - Para efeitos do IMT, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI),”, remissão, que nos leva ao n.º 1 e 2 do artigo 6.º do CIMI, que prevê o seguinte:

“Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

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.

Passemos de seguida, a determinar qual a interpretação a conferir à expressão utilizada pelo legislador na alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, concretamente, “*destinado exclusivamente a habitação*”, e da alínea a) do n.º 7.º do artigo 11.º do CIMT, que diz “*Quando aos bens for dado destino diferente daquele em que assentou o benefício*”.

Resulta do n.º 1 e 2.º do artigo 6.º do CIMI, por remissão do n.º 1 do artigo 1.º do CIMT, que o legislador, estabeleceu a definição de prédio urbano habitacional, com base na licença, e apenas na situação em que não existe a respetiva licença, é que se recorre ao da sua utilização.

Conforme consta da factualidade provada, os imóveis aqui em apreço, possuem licença de habitação, porém, não resulta das referidas licenças, ou da definição de prédio urbano espelhada no artigo 6.º do CIMI, a referência expressa, a uma utilização exclusiva para habitação.

O conflito interpretativo, que nos é colocado, decorre precisamente da ausência da expressão “destinado exclusivamente a habitação”, que a alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT refere.

Tratando-se de critério essencial para a concessão da redução de taxa, a questão sobre qual a interpretação que deve prevalecer: se deve ser considerada apenas a licença do imóvel, ou se deve ser levada em conta a utilização efetiva que o sujeito passivo atribui ao bem.

É necessário primeiramente referir, que o legislador no artigo 17.º do CIMT, nada refere expressamente quanto às licenças, ou faz uma distinção pormenorizada sobre diferentes tipos de prédios urbanos a que o artigo 6.º do CIMI faz alusão, o legislador apenas refere 3 tipos de aquisições, são elas, de prédio urbano, de prédios rústicos, e outras aquisições onerosas.

Diga-se que o legislador, no artigo 17.º do CIMT, nada refere ou faz uma distinção quanto as demais espécies de prédios urbanos que o artigo 6.º do CIMI classifica, ou seja, não distingue as taxas quanto a prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção, e Outros, ou mesmo quanto à natureza das licenças atribuídas.

Dentro das aquisições de prédios urbanos, o legislador previu, um benefício, na forma de isenção ou redução da taxa de IMT, para os prédios urbanos destinados exclusivamente a

habitação própria e permanente, e para os prédios urbanos destinados exclusivamente a habitação, respetivamente.

Pelo contrário, o legislador foi bem claro, ao estabelecer a taxa geral de 6.5% na alínea d) do n.º 1 artigo 17.º, do CIMT, a todos os “*outros prédios urbanos*”.

Entendemos que a utilização pelo legislador da expressão “outros”, se está a referir aos demais prédios urbanos não habitacionais, pois estes já vem incluídos nas alíneas a) e b).

Historicamente da evolução do n.º 1 artigo 17.º do CIMT, retira-se a mesma conclusão, que o legislador, para os prédios exclusivamente habitacionais, prevê uma redução de taxa, e apenas mais recentemente é que criou um benefício para os prédios urbanos destinados exclusivamente a habitação própria e permanente.

Em termos históricos, verificamos que com a criação do IMT, pela autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, que aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, e pelo Decreto Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, estabelecia no seu artigo 17 n.º 1 alínea a), uma taxa reduzida para “*Aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação:*”

Apenas pela alteração legislativa com a Lei nº 53-A/2006, de 29/12, é que o legislador introduziu a distinção entre prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente e prédio urbano destinado exclusivamente a habitação.

E no mesmo sentido, e pela mesma legislação e alterações legislativas, o artigo 9.º do CIMT, na sua origem previa: “*São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação*”, e com alteração legislativa pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12, passou a ser apenas aplicável a habitação própria e permanente.

Sendo, que alínea c) se manteve inalterada: “*c) Aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas - 6,5%.*”.

Historicamente, o legislador, previu uma taxa reduzida para os imoveis exclusivamente para habitação, e uma taxa para os outros prédios urbanos.

Não se pode deixar de referir, que dentro do conceito de prédios urbanos estão necessariamente incluídos os prédios de natureza habitacional ou com licença para habitação “destinado exclusivamente a habitação”.

Face ao exposto, o legislador, foi claro, ao remeter a definição de prédio urbano para as definições previstas no artigo 6.º do CIMI, e deve essa definição ser seguida em sede de IMT.

Entendendo-se, que por “*destinado exclusivamente a habitação*”, a afetação conferida pela licença atribuída ao imóvel, em concreto, se a mesma é apenas para habitação ou se é mista e inclui outras afetações, como serviços.

Para efeitos da interpretação supra mencionada, é importante ter em consideração o preambulo do Regime jurídico, sobre a exploração dos estabelecimentos de alojamento local, criado pelo Decreto-Lei n.º 128/2014 de 29 de agosto, “*No caso dos apartamentos, uma tipologia cada vez mais frequente no mercado turístico mundial, amplificada pela publicitação e intermediação digital, o presente decreto-lei mantém e pugna por uma importante margem de liberdade no que diz respeito à oferta do serviço, mas enquadra fiscalmente a sua exploração em prestação de serviços de alojamento, assim impedindo que tal atividade se desenvolva num contexto de evasão fiscal.*”

Igualmente, o Tribunal não ignora, que o Alojamento local, não configura habitação, aliás, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça no processo 24471/16.4T8PRT.P1.S2-A, de 22-03-2022, em uniformização de jurisprudência refere: “*No regime da propriedade horizontal, a indicação no título constitutivo, de que certa fracção se destina a habitação, deve ser interpretada no sentido de nela não ser permitida a realização de alojamento local.*”.

Conforme resulta do acórdão, o alojamento local, não assume natureza de habitação.

Em igual sentido, o legislador, no Regime jurídico da exploração do estabelecimento de alojamento local, embora refira expressamente no n.º 1 do artigo 4.º que “*a exploração de estabelecimento de alojamento local corresponde ao exercício, por pessoa singular ou coletiva, da atividade de prestação de serviços de alojamento.*”, conclui-se que o alojamento local, é um serviço.

Porem o mesmo normativo, não impõem a alteração da licença ou utilização do imóvel para essa finalidade de serviço ou comercio.

Face ao exposto, embora o alojamento local, não assuma a natureza de habitação, em sede de IMT, deve-se atender-se à licença que lhe foi atribuída.

Pelo que o termo “exclusivamente” deve ser interpretado, com o recurso à atribuição de licença, se a licença atribuída é exclusivamente para habitação ou não.

Outra interpretação, seria um contra sensu, face às normas elencadas, e abriria um leque de opções que o legislador não pretendeu abranger.

Em conclusão, reconhece o tribunal que o tema do alojamento local, tem evoluído bastante nos últimos anos, para uma logica de maior liberdade, para um regime atual de maior contenção na limitação, em parte, face à natureza empresarial que tem vindo a assumir, a natureza inicial mais direcionada na utilização e aproveitamento pelo particular das segundas habitações para rentabilizar e fomentar a oferta de alojamento turístico.

Não esquecendo, conforme citado, o preambulo do Regime do alojamento local, um dos objetivos, é combater a evasão fiscal, pelo que a imposição de uma taxa de IMT mais elevada, para exploração pelo sujeito passivo das segundas habitações como alojamento local, anularia totalmente o objetivo de combater a evasão fiscal.

O tribunal não ignora, que os imoveis foram adquiridos por uma sociedade cujo objetivo é explorar o alojamento local, numa vertente exclusivamente comercial e empresarial, e os imoveis em si não serem utilizados numa vertente habitacional, comparativamente a um particular adquirir ou usar a sua segunda habitação para exploração de alojamento local.

Porem o legislador em sede de IMT e por remissão para o artigo 6.º do IMI, não fez qualquer distinção de tratamento a conferir a essas situações, pelo que não compete ao tribunal aplicar um tratamento diferenciado. Bem como no âmbito da regulamentação do alojamento local, permite expressamente os alojamentos locais em habitações sem necessidade de proceder a alteração da licença.

Assim, do que se vem dizendo, o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, é claro, ao remeter para a licença a classificação de prédios urbanos, e apenas no caso de falta de licença é que se recorre

ao destino normal do prédio urbano. In casu, os imóveis em questão, todos com licença de utilização para habitação, devem por força da aplicação do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, ser classificados como habitacionais, não sendo sequer aplicável a parte final do n.º 2, designadamente determinar qual o seu destino normal.

O legislador em sede de IMT, ao remeter para a definição de prédios urbanos em sede de IMI vinculou as Taxas de IMT a essa definição.

Perante todo o exposto, as ora liquidações incorrem em erro de direito, sendo aplicáveis aos imóveis a alínea b) n.º 1 do artigo 17.º, procedendo nestes termos o pedido da Requerente.

Do reembolso do IMT indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios

Peticiona ainda a Requerente, o reembolso do IMT indevidamente pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, por entender que devem ser aplicadas as taxas de acordo com o disposto no art. 17.º, n.º 1, b) do CIMT cujo valor total a pagar seria de €26.307,19, pelo que a quantia de €39.629,81 constante da liquidação deve ser assim anulada.

A Requerida, defende que por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios

Não tem o tribunal arbitral elementos para calcular os valores a serem anulados, relativamente a cada uma das liquidações, nomeadamente os dados necessários para conferir da exatidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso feitos pela Requerente, sendo que a sua não contestação pela Requerida não pode equivaler à sua aceitação por confissão – art.º 110º, n.º 6, do CPPT.

Deverá assim em execução de sentença, reformular tais liquidações, quantificando os montantes devido pela Requerente, com observância do agora decidido.

No que concerne a juros indemnizatórios, de acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o*

pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Tal regime está em sintonia com o resultante do artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que, por sua vez, remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Face ao exposto, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação impugnados de IMT, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Tais juros serão calculados com base nos valores de imposto indevidamente pago, a apurar em execução da presente decisão arbitral.

QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Na sentença a proferir deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Em face da solução dada, de procedência do pedido formulado pela Requerente, fica assim prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Anulam-se as liquidações impugnadas, as quais deverão ser reformuladas pela AT com observância do ora decidido.
- b) Condena-se a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos atrás prescritos.
- c) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 39.629,81 € (trinta e nove mil seiscientos e vinte e nove euros e oitenta e um cêntimos), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das liquidações cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, 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.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 1 836.00 € (mil oitocentos e trinta e seis euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifiquem-se as Partes e, bem assim, o Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3 da CRP e no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional).

Lisboa, 10 de Dezembro de 2024

O árbitro,

Paulo Ferreira Alves