

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Empreendimentos turísticos. Empreendimentos constituídos em propriedade plural. Instalação. Isenção de sisa e redução de um quinto do imposto do selo. Interpretação das normas fiscais. Benefícios fiscais.*

### Sumário

- I — *Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11º, n.ºs. 1 e 2, da LGT).*
- II — *No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23º ss).*
- III — *Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.*
- IV — *Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».*
- V — *Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.*
- VI — *O legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera a aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento.*
- VII — *Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural).*
- VIII — *Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.*

IX — *Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.*

X — *“Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.*

Processo n.º 968/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs. (por vencimento e sorteio).

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I- RELATÓRIO

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., S.A., deduziu contra a decisão de indeferimento expresso de reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação de Imposto de Selo – Verba 1.1., DUC n.º 163.309.001.257.829, no montante de € 7.840,00, reclamação onde pedira a devolução de 4/5 do imposto liquidado e pago, ou seja, a devolução de € 6.272,00, com base na ilegalidade dessa liquidação face ao direito à redução do imposto a 1/5 por força do disposto no art.º 20º, n.º 1, do Decreto Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) *A questão decidenda é saber se a aquisição imóvel se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) *In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art. 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

c) *O DL n.º 423/83, de 5/12, reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art. 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

i) *novos;*

ii) *já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;*

iii) *já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;*

d) *E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

e) *E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... de 5 estrelas, cujo funcionamento já iniciara em 2008/09/04;*

f) *Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;*

g) *A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;*

h) *Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados;*

i) Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto;

m) Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço;

n) Entendimento também perfilhado pelo TCA do Sul, Acórdão n.º 4424/10, de 2011/10/18;

o) Ao julgar que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento turístico, a decisão contida no aresto ora recorrido viola o disposto naquela norma legal, incorrendo em erro de julgamento, porque não está preenchido um dos condicionalismos que a lei impõe para que se verifique a isenção prevista no n.º 1 do art. 20º do DL n.º 423/83, nomeadamente, que o imóvel adquirido se destine à instalação do empreendimento turístico.

Face ao exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogada a sentença recorrida, só assim se fazendo JUSTIÇA”.

**3. A Recorrida apresentou Contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, concluindo da foram como se segue:**

“1ª. A recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a [4 de Julho (sábado)].

2ª. As alegações deveriam ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo.

3ª. Porém, não o foram, apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto.

4ª. É certo que correm férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto, de acordo com o artigo 12º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, na redacção em vigor.

5ª. Não obstante, o seu decurso em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou **precisamente antes do início de férias judiciais**.

6ª. A prática do acto no 1º dia útil seguinte ao do termo do prazo não obsta o artigo 143º, n.º 1 do CPC segundo o qual “não se praticam actos processuais nos dias em que os tribunais estiverem encerrados nem durante o período de férias judiciais”, já que este artigo só tem aplicabilidade nos casos em que, estando em curso um prazo processual, sobrevêm as férias judiciais, suspendendo-se, então, mesmo.

7ª. O que neste caso não aconteceu já que o **prazo para apresentação de alegações decorreu todo antes de férias judiciais**, razão pela qual não tem aplicação o disposto no artigo 144º do CPC, nem, conseqüentemente, o disposto no artigo 143º do mesmo diploma.

**8ª. As alegações apresentadas são extemporâneas, o que equivale à sua falta, devendo, por isso, o recurso ser julgado deserto pelo tribunal recorrido, por força do disposto no artigo 282º, n.º 3 do CPPT.**

Sem conceder, sempre se dirá acerca dos fundamentos do recurso que:

9ª. Ao contrário do alegado pela recorrente, a sentença recorrida não padece de qualquer erro no julgamento nem fez uma errada interpretação do artigo 20º do Decreto-lei 423/83, de 5 de Dezembro.

10ª. Da jurisprudência do STA resulta que sempre foi tido como suficiente, para o reconhecimento dos benefícios fiscais nele previstos, que o imóvel adquirido, em empreendimento turístico declarado como de utilidade turística, fosse destinado à exploração turística e não, como pretende recorrente, que se trate da primeira aquisição de um prédio onde venha a ser construído um empreendimento turístico novo ou, tratando-se de um já existente, que venha a sofrer obras de melhoria.

11ª. O que resulta do artigo 20º, n.º 1 do mencionado DL 423/83, de 5 de Dezembro como condição para que os benefícios fiscais de isenção de IMI e de redução de imposto de selo sejam concedidos é que o **uso ou fim a que se destine o imóvel não possa ser outro senão a exploração turística do mesmo**.

12ª. O conceito de instalação apresentado pela recorrente reduz inaceitavelmente o âmbito de aplicação do preceito.

13ª. O entendimento do Tribunal a quo ao decidir que o empreendimento apenas estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento, estando a primeira aquisição de cada fracção integrada nesse processo de instalação é o que se mostra mais consentâneo quer com a letra quer com espírito da lei, quer, ainda com a interpretação sistemática da norma nele contida.

14ª. Entendimento este que já o Ministério Público tinha adoptado no parecer que precedeu a sentença.

15ª. A posição da recorrente é diametralmente oposta, fazendo com que o Estado, representado pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública assumam, em relação ao mesmo assunto, duas posições antagónicas, situação que inadmissível num Estado de Direito em que a lei é única e se aplica a todas as entidades.

16ª. A interpretação do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, deve tomar em consideração o que actualmente se encontra previsto em matéria de instalação, exploração e funcionamento de empreendimentos turísticos consagrado no Decreto-lei 39/2008, de 7 de Março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 228/2009, de 14 de Setembro.

17ª. Este diploma consagra um novo paradigma em termos de exploração e funcionamento, encontrando-se as unidades de alojamento permanentemente em regime de exploração turística (artigo 45º).

18ª. Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime previsto no Decreto-lei n.º 39/2008, de 7 de Março, **não pode dar-lhe outro destino senão a exploração para fins turísticos**, sendo inclusivamente obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa finalidade.

19ª. Pelo que, tal aquisição não constitui um negócio imobiliário, mas sim um investimento turístico, encontrando-se a propriedade, embora plena, limitada quanto ao uso a dar ao imóvel e quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o adquirente a fazê-lo mas sim a entidade exploradora do aldeamento.

20ª. Além do mais, estando o empreendimento constituído em propriedade plural, o mesmo é composto, incindivelmente por cada uma das fracções autónomas que o integram, chamadas unidades de alojamento, de tal forma que cada uma delas constitui, em si, uma parte do empreendimento e sem cada uma delas o empreendimento não existe como tal.

21ª. Se cada unidade de alojamento tem obrigatoriamente de ser afectada à exploração turística como foi, de facto, a da recorrida - e se cada uma dessas unidades constitui ela própria uma parte do empreendimento, significa isso que quem adquire uma dessas unidades de alojamento, o faz para nela instalar (parte indivisível) de um empreendimento turístico,

22ª. De forma que não corresponde à realidade que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos.

23ª. Até porque, na realidade, quem, realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

24ª. O promotor é que só realiza um investimento imobiliário porque constrói e vende as unidades de alojamento.

25ª. Além do mais, são os proprietários das unidades de alojamento que garantem o nível de serviços do aldeamento e não o promotor, ao pagarem uma prestação periódica mensal, cujo valor para o primeiro ano tem que ficar inscrito no contrato promessa e na escritura de compra e venda sob pena de nulidade dos mesmos, nos termos do disposto 54º, n.º 7 do DL 39/2008, de 7 de Março.

26ª. Mesmo antes da entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março, sempre foi pacificamente admitido que basta que o imóvel adquirido em empreendimento classificado de utilidade turística venha a ser explorado turisticamente para que possa haver lugar aos benefícios fiscais de isenção de IMT e de redução de imposto de selo, não tendo de se tratar da primeira aquisição do imóvel para nele construir o próprio empreendimento (cfr. Acórdão do STA de 12 de Janeiro de 1999, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

27ª. A data de abertura 04.09.2008 não significa o funcionamento do empreendimento nem a sua instalação tanto assim que essa abertura (através de título válido de abertura) também é anterior à licença de utilização turística n.º 43/09 emitida em 05 de Março de 2009.

28ª. O pleno funcionamento das 141 unidades de alojamento que compõem a totalidade do empreendimento só se conclui com a venda e concomitante cedência das mesmas à exploração por via de contratos de exploração turística celebrados em simultâneo com a escritura pública, entrando a partir daí em funcionamento, como bem entende o tribunal recorrido, não padecendo, por isso a sentença recorrida de qualquer erro ou vício.

#### TERMOS EM QUE

A) DEVE O RECURSO SER JULGADO DESERTO EM VIRTUDE DA EXTEMPORANEIDADE DAS ALEGAÇÕES APRESENTADAS PELA RECORRENTE; CASO ASSIM NÃO SE ENTENDA,

B) DEVE SER NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO MANTENDO-SE A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, DESSA FORMA FAZENDO V/ EXAS, A COSTUMADA JUSTIÇA”.

4. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto, junto deste Supremo Tribunal, emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento, revogada a sentença recorrida e proferido acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial, com a seguinte argumentação:

“1. Questão decidenda: interpretação do inciso com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística integrante da previsão da norma constante do art. 20º n.º 1 DL n.º 423/83, 5 Dezembro, enquanto pressuposto da isenção de IMT e da redução do Imposto de Selo para um quinto, na aquisição de prédios ou de fracções autónomas

*A norma controvertida deve ser interpretada com um duplo sentido propugnado, segundo o qual:*

*- a aquisição dos prédios ou fracções autónomas deve ser prévia à instalação do empreendimento de utilidade turística;*

*- a instalação do empreendimento turístico precede necessariamente o seu início de funcionamento.*

*2. A adesão do Ministério Público a este entendimento ancora-se no argumentário seguinte:*

*a) o elemento teleológico da concessão do benefício fiscal, consistente na promoção do investimento dirigido à criação de empreendimentos turísticos novos, à remodelação beneficiana, reequipamento ou aumento substancial da capacidade dos empreendimentos existentes; e não na promoção da aquisição de fracções integradas em empreendimentos já instalados (art. 7º DL n.º 423/83, 5 dezembro);*

*b) o DL n.º 167/97, 4 Julho considerava instalação de empreendimentos urbanísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos (art. 9º); o DL n.º 55/2002, 11 março fez recuar a data da instalação ao início do processo de licenciamento ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção e ou utilização de edifícios ou fracções destinadas ao funcionamento daqueles empreendimentos (nova redacção conferida ao art. 9º DL n.º 55/2002, 11 março);*

*c) o DL n.º 39/2008, 7 março (novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos) revogou os diplomas indicados na alínea precedente sem estabelecer um conceito normativo de instalação de empreendimento turístico;*

*d) no entanto, o elemento histórico e o elemento sistemático do diploma apontam inequivocamente no sentido da distinção em progressão cronológica das fases de instalação e de funcionamento;*

*e) no caso concreto não suscita dúvida razoável que a aquisição em 3 agosto 2009 [por mero lapso material do probatório alínea A) consta 3 de Agosto de 2011] da fracção autónoma cuja transmissão foi sujeita à incidência de Imposto de Selo foi posterior ao início de funcionamento do empreendimento turístico em 4 Setembro 2008, data da emissão do título de abertura e, por maioria de razão, da instalação do empreendimento (probatório alínea A), B) e G)».*

**5. Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.**

## **II- FUNDAMENTOS**

### **1- DE FACTO**

Na sentença recorrida deu-se por assente a seguinte factualidade:

*“A- Em 3 de Agosto de 2011 [a referência ao ano de 2001 constitui um manifesto lapso de escrita, que importa aqui, e desde já, rectificar, pois conforme resulta de todos os elementos documentais juntos aos autos e é confirmado pelas partes, se trata do de 2009 e não do ano de 2011] entre a Impugnante, na qualidade de segundo outorgante e “B..... LDA”, com sede nas Dunas Douradas Loulé,....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante e outros, foi celebrada a escritura pública de compra e venda de fls. 26 a 31, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.*

*B-Declarou a Primeira Outorgante (fls. 21):*

*«Que vende à sociedade representada do segundo outorgante, pelo preço de NOVECIENTOS E OITENTA MIL EUROS, já recebido, o seguinte: Fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B 18, Zona do Jardim, fracção J 24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de Sessenta e três vírgula, trinta e oito metros quadrados, dos quais 1091 m<sup>2</sup> correspondem um compartimento para arrumos na cave e uma zona de terraços no 1º andar com a área de 52,47 m<sup>2</sup>, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em....., denominado B..... ou B’ ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz, sob o artigo 12.988, descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois, da referida freguesia, registada a aquisição a favor da sociedade vendedora pelas apresentações quatro e seis, quarenta e sete e quarenta e oito todas de onze de Março de dois mil e três, a constituição de empreendimento turístico com propriedade horizontal pela Apresentação cinco mil duzentos e doze de dezasseis de Março de dois mil e nove (...).»*

*C- Em 03/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IS, cfr. fls. 44.*

*D- Em 03/08/2009, entre a Impugnante e B’..... S.A., foi celebrado um contrato de exploração turística relativo à fracção a que se refere a alínea B), cfr. fls. 25 e segs. da reclamação graciosa.*

*E- Resulta do contrato a que se refere a alínea anterior:*

*«É celebrado o presente contrato, em conformidade com o disposto o artigo 45, número 3 do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, através do qual o signatário, na qualidade de proprietário de uma fracção considerada unidade de alojamento do Aldeamento Turístico – B’..... habilita a entidade exploradora à exploração da sua fracção, nos termos e condições constantes do clausulado que se anexa, rubricado pelas partes.»*

F-Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B....., Lda, que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão (fls. 29 e 96):

«8 CLASSIFICAÇÃO PROVISÓRIA - QUATRO ESTRELAS

9 CAPACIDADE MÁXIMA PROVISÓRIA

Efectivo total do CLUBHOUSE é de 483 pessoas, efectivo total nos blocos de apartamentos de 650 pessoas — efectivo total nas moradias de 48 pessoas.

10 CLASSIFICAÇÃO DEFINITIVA CINCO ESTRELAS

11 CAPACIDADE MÁXIMA DEFINITIVA

372 camas fixas individuais e 140 duplas, equivalente a 652 utentes, distribuídas por **140 unidades de alojamento** (9 T1, 76 T2 e 55 T3), uma das quais adaptada a pessoas com mobilidade condicionada. Por despacho do Turismo Portugal, I.P. de 13/02/2009».

G- Resulta do despacho n.º 3716/2011, publicado na II Série n.º 40, de 25/02/2011:

«Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... de 5 estrelas, sito no concelho de Loulé, de que é requerente a sociedade B....., Lda.; e

Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do Turismo de Portugal, I. P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título definitivo ao empreendimento, decido:

1 - Atribuir utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'....., de 5 estrelas, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

2 - Fixar a validade da utilidade turística em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

3 - Determinar que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 4 do artigo 16º Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, a proprietária e exploradora do empreendimento fique isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais, pelo mesmo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam ou venham a ser devidas.

4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos:

a) O empreendimento não poderá ser desclassificado;

b) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço, por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, IP. Caso a requerente disponha de um sistema de gestão de qualidade implementado no empreendimento, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição da satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo;

c) Não poderão ser realizadas quaisquer obras que impliquem a alteração do empreendimento sem prévia comunicação ao Turismo de Portugal, I. P., para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações legalmente devidos por parte daquele organismo.

4 de Fevereiro de 2011. - O Secretário de Estado do Turismo,.....»

H- Em 24/06/2011, a ora Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IS, cfr. fls. 6 e segs da reclamação graciosa em apenso.

I-Na reclamação graciosa a que se refere a alínea anterior foi prestada a seguinte informação (fls. 49 e segs. da reclamação graciosa):

«Vem a fls. 6 dos autos A..... S.A, NIPC ....., representada por Dr.ª C....., NIF ..... com domicílio profissional na Rua ..... n.º ..... - ..... em Faro, apresentar reclamação graciosa nos termos do art. 68º do CPPT, a solicitar a devolução de 6.272,00€ correspondente a 4/5 do valor do Imposto Selo - Verba 1.1 (IMT), DUC n.º 163309001257829 -Declaração n.º 2009/194762 alegando que a requerente é proprietária da fracção autónoma designada pelas letras “DD” do prédio urbano inscrito sob o art. 12988 da freguesia de Almancil, concelho de Loulé, destinado a habitação, serviços de exploração turística, integrado no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado B....., Lda ou B'....., ao qual foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contados da data do título, ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento em 04 de Setembro de 2008, ou seja até 04 de Setembro de 2015, e que implica a isenção de IMT e a redução a 1/5 do Imposto de Selo devido na transmissão.

Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º do CPPT, tenho a honra de informar V. Ex.ª do seguinte:

1. O processo é o meio próprio, a reclamação tempestiva (cf. n.º 1 do art.º 70º do CPPT, art. 49º CIS), o reclamante tem legitimidade para o acto (cf. n.º 1 art. 68º CPPT).

2. De acordo com o disposto no art. 19º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, Mod. 1;

3. Em 2009-12-07 foi apresentada pela reclamante, a declaração Mod. 1 n.º 2009/194 762 para liquidação do IMT e respectivo imposto de Selo Verba 1.1., referente à aquisição do direito de propriedade plena da fracção autónoma DD do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Almancil, concelho de Loulé sob o art. 12988, conforme prints informáticos que se juntam em anexo e se dão por integralmente reproduzidos;

4. Da supramencionada declaração resultou o DUC n.º 163309001257829, no valor de 7.840,00€, pago em 2009-08-03, conforme comprovativo de pagamento extraído do sistema de gestão de fluxos financeiros;

5. Por escritura de compra e venda lavrada em 2009-08-03, no Cartório Notarial do notário ....., verifica-se a aquisição a B....., Lda. do art. 12988-DD pelo valor de 980.000,00€ efectuada pela reclamante, conforme cópia da escritura que se junta e se dá por integralmente reproduzida;

6. Junta cópia do contrato de cessão de posição contratual de exploração turística do aldeamento turístico B'..... entre a alienante e a ora reclamante sobre a fracção autónoma objecto da presente reclamação;

7. Pelo despacho n.º 3716/2011 de 04 de Fevereiro, do Secretário de Estado do Turismo publicado no Diário da República, 2ª série n.º 40 de 25 de Fevereiro de 2011, no qual foi requerente a sociedade B..... Lda., foi atribuído o estatuto de utilidade turística a título definitivo ao Aldeamento Turístico B'..... nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2º e no n.º 3 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, fixando a validade em sete anos contados da data do título (comunicação de abertura) ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja até 4 de Setembro de 2015, concedendo-lhe no seu n.º. à proprietária e exploradora isenção de taxas devidas à Inspeção Geral das Actividades Culturais;

8. Ao definir o conceito de “utilidade turística”, o art. 1º do Dec-Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro tem por objectivo o fomento e melhoria qualitativa do sector turístico, prevendo o seu art. 3º que a utilidade turística “só” poderá ser atribuída aos empreendimentos que sejam estabelecimentos hoteleiros e similares, conjuntos turísticos, parques de campismo, equipamentos, instalações termais e casas afectas a turismo de habitação, devidamente apreciados pelas autoridades competentes;

9. Dispõe ainda o art. 20 n.º 1 do Dec-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro que “São isentas de sisa e do imposto s/ as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal quantificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento” pronunciando-se no mesmo sentido o art. 47º do EBF;

10. No caso concreto estamos perante uma transmissão de uma fracção autónoma na matriz predial descrita com afectação de serviços e não de um estabelecimento no seu todo, fazendo a mesma parte de um empreendimento já constituído, e não ser uma aquisição destinada exclusivamente à instalação de empreendimentos turísticos não se podendo vincular o comprador, dado que este não efectuou qualquer pedido no sentido da utilidade turística, limitando-se única e exclusivamente a comprar uma fracção autónoma do empreendimento, não se verificando assim os requisitos que constituem os pressupostos da aplicação do art. 20º do Dec-Lei n.º 423/83, como se consubstancia ainda da informação, parecer e despacho proferido pela Direcção de Serviços de IMT no pedido de esclarecimento efectuado pelo Sr. Notário .....

Nesta conformidade, sou de parecer que deverá ser proferida decisão a INDEFERIR o pedido, no entanto V Ex. a melhor decidirá.».

J-Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 63 e segs. da reclamação graciosa em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...)

Para uma boa apreciação e decisão da causa decidenda, que se resume à questão de saber se a transmissão da fracção em causa está ou não isenta de IMT importa fazer um breve percurso pelos principais e mais pertinentes diplomas legais que estabeleceram a disciplina jurídica relativamente à actividade da indústria hoteleira e similar, com especial enfoque nas normas que incidem sobre matéria fiscal.

A Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, constituiu o quadro legal regulador da actividade da indústria hoteleira e similar e dividiu os estabelecimentos “de interesse para o turismo” e “sem interesse para o turismo”. A declaração de utilidade turística assumia relevância, desde logo ao nível fiscal.

Disponha o artigo 12º da Lei 2073, de 23 de Dezembro de 1954:

“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos,

de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.

§ 1º Os estabelecimentos hoteleiros abertos nos últimos cinco anos e classificados de utilidade turística terão, a partir da entrada em vigor desta lei, o tratamento tributário previsto no corpo deste artigo.

§ 2º Aos estabelecimentos não compreendidos no parágrafo anterior, mas que realizem nos cinco anos, contados da entrada em vigor desta lei, obras e melhoramentos que lhes permitam obter a classificação de utilidade turística, aplicar-se-á a redução de impostos referida na última parte do corpo deste artigo, pelo prazo e nos termos aí definidos.”

E continuava o artigo 13º:

“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”

Em primeiro lugar, importa realçar que estes dois normativos reconhecem, mediante as circunstâncias ali descritas, uma série de benefícios fiscais às empresas proprietárias e às empresas exploradoras do estabelecimento hoteleiro, Tal está taxativamente previsto no artigo 12º, mas também no artigo 130 quando, na sua segunda metade refere “(...), cujas empresas beneficiarão também (...)”.

Assim, conclui-se que apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Aliás, todos os benefícios referidos nestes artigos 12º, 13º e 14º desta Lei, são reconhecidos às empresas referidas naquele artigo 12º (i. é, as empresas proprietárias e as empresas que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística).

Posteriormente, em 04 de Junho de 1956 foi publicada a Lei n.º 2081, que veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073. Com relevância para o caso em apreço, temos o artigo 12º (o único que faz referência ao imposto de sisa), segundo o qual “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”

Note-se que este dispositivo legal impõe como uma das condições para a devolução da sisa paga, que a aquisição do prédio tenha sido efectuada com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares. Por conseguinte, trata-se da restituição da sisa a efectuar à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do DL 41969 de 24 de Novembro de 1958, a isenção de sisa passou a estar prevista no seu artigo 13º, sendo que o n.º 8 dispunha que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954.

Ou seja, este normativo praticamente reproduz o já referido artigo 12º da Lei n.º 2081.

Foram vários os despachos ministeriais que vieram esclarecer/clarificar as situações fácticas subsumíveis à previsão normativa do artigo 13º, n.º 8 do CIMSISD. Todos eles convergem no sentido de reconhecer que apenas estão abrangidos pela isenção deste normativo legal as aquisições de prédios com o fim de nele construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de prédios quando nele já estejam construídos e instalados os referidos estabelecimentos hoteleiros.

*Assim, o despacho ministerial de 12-07-1960, veio esclarecer que a aquisição de prédios urbanos onde se encontram instalados **hotéis** está sujeita ao pagamento da sisa, não lhes aproveitando a isenção da sisa prevista no n.º 8 do art. 13º do CIMSISD, que é restrita às aquisições de prédios destinados à construção e instalação de novos estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados, de utilidade pública. Também o despacho ministerial de 23-11-1960 veio dizer que se o terreno foi adquirido para construção de um estabelecimento hoteleiro e vendido antes de concluída a construção e iniciada a exploração, não é de restituir a sisa paga pela primeira transmissão.*

*O despacho ministerial de 02-05-1966 veio dizer que a isenção em apreço, apenas é de aplicar no caso de criação de novas unidades hoteleiras, previamente consideradas de utilidade turística, e não da transmissão das já existentes (vide Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as*

*Sucessões e Doações - Anotado e Comentado por F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes – 4ª ed., págs. 255 e 256)*

*Actualmente, o diploma legal que disciplina a atribuição da utilidade turística, está consagrado no Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, que revogou a Lei n.º 2073. O n.º 1 do artigo 20º daquele diploma legal, reza assim:*

*“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de 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 a abertura ao público do empreendimento.”*

*E acrescenta o n.º 2: “A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”*

*A lei continua a referir-se a aquisições de prédios (ou fracções) com destino à instalação de empreendimentos de reconhecida utilidade turística. Ou seja, trata-se de isenção nas aquisições de prédios para construir/installar e não dos já instalados, e que não sejam alvo de obras de remodelação, beneficiação, reequipamento ou ampliação. Aliás, na senda do que já vinha sendo estabelecido, com as necessárias adaptações, desde a Lei n.º 2073 (artigo 13º, in fine).*

*O Decreto-Lei n.º 423/83 constituiu um instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo, que se quer de qualidade. Este impulso que se pretendeu dar ao sector do turismo, está bem patente desde logo no artigo 5º. Com efeito, a lei apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%.*

*Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de imposto de sisa e do selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de sisa e do selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a vender fracções pertencentes a empreendimentos já instalados. Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela DCCI, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço.*

*Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não, como pretende a reclamante, de aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados.*

*Da mesma forma, quando o legislador utiliza a expressão “será observado” o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, sugere a ideia de mais uma condição que é imposta ao promotor do investimento (empresa proprietária), no sentido de que esta, para além de ter de ver reconhecida a utilidade turística ao empreendimento que construiu/ampliou/melhorou, terá ainda de cumprir o prazo que foi estipulado para a abertura do mesmo ao público.*

*O próprio artigo 20º, no seu n.º 2, estabelece a única situação em que a isenção da sisa e a redução do imposto do selo, também ocorre, para além das situações já referidas: quando a empresa proprietária for uma sociedade de locação financeira e, no âmbito deste contrato de locação que previu a aquisição do empreendimento, vende à empresa exploradora os prédios/fracções.*

*Portanto, fora destes casos, não está prevista qualquer isenção da sisa (actual IMT). Assim, quando é efectuada a aquisição de uma fracção que integra um empreendimento turístico, já instalado, esta operação não está isenta de sisa/IMT, por inexistência de norma jurídica que a preveja.*

*Consequentemente, entendemos que se torna irrelevante o facto da fracção em causa continuar afecta à exploração turística, já que é a operação em si mesma (o facto tributário em causa) que cai fora da previsão estabelecida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, que reconhece a isenção do pagamento do imposto da sisa/IMT (Neste sentido os pareceres emitidos pela DSIMT, de fls. 51 a 60 dos autos)*

*Requer ainda a reclamante o reconhecimento da Isenção do IMI. Ora a reclamação graciosa visa atacar a ilegalidade da liquidação e a conseqüente anulação total ou parcial dos actos tributários (art.º 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Pelo que, este não é o meio procedimental próprio para apreciação do pedido de reconhecimento de Isenção do IMI.*

*Consequentemente, a pretensão da reclamante está votada ao insucesso.*

### **III - PROPOSTA DE DECISÃO**

*Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:*

*(...)*

*Indeferida*

*Devendo notificar-se a reclamante para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária.*

*No entanto, submete-se à consideração de V Exa., que superiormente decidirá. Direcção de Finanças de Faro, 28-07-2011»*

*K-Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 63 da reclamação graciosa):*

*«Concordo.*

*Indefiro nos termos propostos.*

*2011/07/28»*

*L-A Impugnante, devidamente notificada, exerceu o direito de audição, cfr: fls. 73 da reclamação graciosa.*

*M-Em apreciação do direito de audição foi elaborada a informação de fls. 78 a 81 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:*

*«A reclamante foi devidamente notificada do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através de carta registada de 2011/07/29 (RM644868900 PT).*

*A reclamante exerceu o seu direito de audição, por escrito, em 02-08-2011 (doc. fls. 73 a 77, dos autos).*

*Alega a reclamante que a interpretação que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, não se mostra consentânea com a ratio legis da criação do instituto da utilidade turística pois, tal entendimento conduz a que os benefícios fiscais previstos naquele normativo legal “não passem de letra morta, acabando por nunca ser aplicáveis na prática. Sustenta esta conclusão, com a argumentação de que, apesar da atribuição de utilidade turística a título prévio poder ser requerida com base em anteprojecto aprovado do empreendimento, na realidade e em regra, o que se passa é que quando o promotor do empreendimento adquire um prédio destinado a nele implantar um empreendimento turístico, inexistente qualquer projecto aprovado, pelo que inexistente a declaração de utilidade turística. E, desta forma, nunca pode beneficiar da isenção do IMT ou da redução do imposto do selo.*

*Alega ainda a reclamante que o conceito de “instalação” de empreendimento turístico adoptado no projecto de despacho não se coaduna com o conceito de instalação previsto no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que estabelece o regime jurídico da instalação, funcionamento e exploração de empreendimentos turísticos. Pois a aprovação do projecto do empreendimento constitui a primeira etapa do processo de instalação, o que faz com que, em bom rigor, a declaração de utilidade turística ocorra sempre numa fase posterior à conclusão da primeira fase da instalação. Concluindo que, nessa medida, não se pode dizer que só se aplicam os benefícios fiscais em causa a empreendimentos declarados de utilidade turística antes da sua instalação. Por isso, a expressão “com destino à instalação” contida no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, deve ser interpretada no sentido de que o que releva é a afectação do prédio (exploração turística), quer se trate da primeira transmissão onde há-de vir a ser implantado um empreendimento turístico ou a aquisições subsequentes.*

## *II - ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO*

*Não faz sentido, nem corresponde à verdade, que o entendimento que a Administração Fiscal faz do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro conduz a que, na prática, os benefícios fiscais ali previstos não passem de letra morta, acabando por nunca serem aplicáveis.*

*Desde logo, e porque ao contrário do que afirma a reclamante, muitos promotores, antes de adquirem os prédios, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição de utilidade turística a título prévio que, uma vez reconhecida, lhes permite beneficiarem da isenção do IMT e redução do imposto do selo, relativamente à aquisição do imóvel onde futuramente será instalado o empreendimento turístico. For vezes, pode não existir interesse nesse pedido, nomeadamente para efeitos fiscais. No caso concreto, o promotor não requereu o reconhecimento a título prévio. Mas também não houve pagamento de SISA pela aquisição do terreno. Pois, a aquisição do terreno que esteve na origem do prédio onde foi construído o empreendimento, pela sociedade B....., Lda, foi efectuada no âmbito de uma concentração de empresas, pelo que a isenção da SISA foi atribuída nos termos do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro.*

*Acresce que, os promotores que pagaram o imposto municipal de sisa /IMT pela aquisição do imóvel destinado à instalação de estabelecimentos turísticos, sempre podem pedir a restituição, quando posteriormente seja reconhecida a utilidade turística, desde que observados determinados condicionamentos legalmente estabelecidos.*

*Quanto à interpretação do conceito de “instalação” que a reclamante entende ser a correcta, consideramos que é uma interpretação demasiado rebuscada e forçada. Com efeito, o capítulo IV do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março intitulado “instalação dos empreendimentos turísticos” trata do procedimento respeitante à instalação, leia-se, tendente à instalação. Naturalmente que existem*

várias etapas ou procedimentos administrativos conducentes à instalação de um determinado empreendimento turístico, que pode ir, nomeadamente, desde o pedido de licenciamento ou comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovação das várias entidades oficiais competentes, até à emissão dos títulos válidos de abertura do empreendimento. Se lermos o disposto nos artigos 5º e 6º deste diploma legal, teremos que concluir que o sentido da palavra “instalação” se refere a empreendimentos turísticos a criar/construir. E é a estes que também se refere a norma do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, como já explanámos no projecto de despacho, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

Por fim, a propósito do Acórdão do STA referido na p.i, importa focar a questão que ali foi abordada. No Acórdão pode ler-se:

“(…) não prevendo o legislador que os benefícios em causa tenham que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do n.º 4 do artigo 16º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT e a redução do IS operam directa e automaticamente.

Ou seja, o juiz a quo, considerou que, pelo facto de no despacho que reconheceu a utilidade turística não constarem os benefícios fiscais de isenção de IMT ou redução do imposto do selo, não poderia o impugnante gozar de tais benefícios. E contra esta interpretação que vai a decisão contida no Acórdão do STA, ao concluir que os benefícios previstos no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82 operam automaticamente desde que verificados os pressupostos legalmente definidos. E neste ponto, também para a Administração Fiscal não restam dúvidas de que a atribuição dos benefícios fiscais decorre automaticamente da lei, não necessitando os mesmos de serem mencionados no despacho que atribui a utilidade turística.

É certo que o Acórdão afirma que a transmissão ali em causa também está abrangida pela isenção/redução estabelecida na lei. Salvo o devido respeito, tal conclusão assenta porventura numa apressada interpretação da norma em questão. O entendimento que a Administração Fiscal perflha, explanada no projecto de relatório, assenta numa interpretação literal, sistemática e histórica do normativo contido no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/82, de 5 de Dezembro, que não contempla as situações como as que estão em causa nos presentes autos de reclamação graciosa.

### III – PARECER

Perante os factos vertidos nos autos a lei aplicável, conclui-se que o pedido da reclamante não pode proceder.

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

Nos termos do presente Parecer, propõe-se que a reclamação seja:

(...)

Indeferida

No entanto, submete-se à consideração de V. Exa., que superiormente decidirá,

Direcção de Finanças de Faro, 2011/08/08».

N-Sobra a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 78 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28

Faro, 2011/08/08»

O-A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 09/08/2011, cfr. fls. 82 e 83 da reclamação graciosa.

P-A petição inicial foi apresentada em 24/08/2011, cfr. fls. 2.

Q-Resulta do DUC 160.611.013.985.003, de 11/05/2011, de fls. 36 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b>
D.....
AV..... E.....
ALMANGIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge:.....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóveis
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12968-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANGIL Localização: Urb. .... Sítio do ....., Apartado ..... RC Almangil 8136-.... ALMANGIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: B"..... LDA Parte: 1/1 Nº Liquidação: 4270658 Valor Patrimonial IMT: € 172.490,00 Valor Declarado: € 640.000,00 Benefícios: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D.L. 423/83), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 640.000,00 Taxa: 6,50 % Colecta: € 0,00
Valor Global do Acto ou Contrato: € 640.000,00

R-Resulta do DUC 163.811.000.243.048, de 11/05/2011, de fls. 38 da reclamação graciosa:

<b>Sujeito Passivo</b> - .....
D.....
AV.....
ALMANCIL
Território Nacional
Estado Civil: Cas. Regime Casamento: separação de bens NIF do Cônjuge: .....
<b>Facto Tributário</b>
1 - Aquisição do direito de propriedade plena sobre Imóvel
<b>Bem - 1</b>
Prédio: U-12968-BE Concelho: LOULE Freguesia: ALMANCIL Localização: Urb,....., Sítio do ....., Apartado ..... RC Almancil 8135-.....ALMANCIL Tipo: Presente Destino: Serviços
<b>Alienante do Bem - 1</b>
Identificação Fiscal: ..... Nome: B'..... LDA Part: 1/1 Nº Liquidação: 1508504 Valor Patrimonial IMT: €172.400,00 Valor Declarado: €640.000,00 Beneficiosa: 33 - Utilidade Turística (Artº 20º do D-L 423/83), 80% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: €640.000,00 Taxa: 0,80 % Colecta: €1.024,00
Valor Global do Acto ou Contrato: €640.000,00

## 2-DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que a ora recorrida adquiriu, por escritura pública de 3 de Agosto de 2009, a fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B 18, Zona do Jardim, fracção J 24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística, com direito ao uso exclusivo de uma área de Sessenta e três vírgula, trinta e oito metros quadrados, integrada no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “B..... ou B’.....”, freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, com a conseqüente celebração, em 3 de Agosto de 2009, de um contrato de exploração turística entre a impugnante ora recorrida e B’....., SA.

Previamente à outorga da escritura, foi naquela data liquidado imposto de selo.

Por despacho n.º 3716/2011, publicado na II série n.º 40 de 25/2/2011, foi concedido, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 2º e no n.º 3 do art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o estatuto de “utilidade turística”, a título definitivo, ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015.

Em 24 de Junho de 2011 a impugnante ora recorrida apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de Imposto de Selo (IS), que foi indeferida.

Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente.

Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmº Juiz “a quo” que devia ser restituído à impugnante os montantes de imposto referente a IS liquidado e pago, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da redução de 1/5 do IS, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.

Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que:

· “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois estes não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04;

· “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão h)];

· “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20º, “**destino à instalação**”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão l)];

· “Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão m)].

Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso, a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmº Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir que a aquisição da fracção em causa, por estar integrada no processo de instalação do empreendimento

turístico, beneficia da redução de IS prevista no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Previamente, cumpre analisar prioritariamente a questão prévia suscitada pela recorrida nas respectivas Contra-alegações, relativa à apresentação intempestiva das alegações de recurso, pedindo, com esse fundamento, que este fosse julgado deserto.

### 3. Da questão prévia relativa à intempestividade da apresentação das Contra-alegações

Segundo a Recorrida, «a recorrente foi notificada, por carta registada datada de 26 de Junho do corrente, da admissão do recurso interposto, tendo o prazo de 15 dias para apresentação de alegações (cfr. artigo 282º, n.º 3 do CPPT) terminado a 14 de Julho (sábado)», pelo que as alegações do recurso deveriam «ter sido apresentadas no 1º dia útil seguinte ao do término do prazo» e não o foram, «apenas tendo dado entrada em juízo a 9 de Agosto». E, na sua óptica, o decurso de férias judiciais entre 15 de Julho e 31 de Agosto de 2012 «em nada interfere com a contagem do prazo da recorrente para alegar, pois este terminou precisamente antes do início de férias judiciais», pelo que as alegações foram intempestivamente apresentadas, o que corresponde à sua falta e conduz a que o recurso seja julgado deserto (cfr. conclusões 1.ª a 8.ª das contra-alegações).

Todavia, e apesar de estarem efectivamente correctas todas as datas que enuncia, não lhe assiste razão, já que terminando o prazo processual para apresentação das alegações de recurso no dia 14 de Julho, que correspondeu a um sábado, o termo desse prazo transferiu-se para o primeiro dia útil seguinte, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 144º do Código de Processo Civil (pois as normas deste diploma legal sobre a contagem de prazos são aplicáveis ao processo judicial tributário, por força do disposto no n.º 2 do art.º 20º do CPPT).

Por conseguinte, o prazo para apresentação das alegações só terminou no dia 16 de Julho, segunda-feira. E sabido que neste dia 16 já se encontravam em curso as férias judiciais (que decorrem entre 15 de Julho e 31 de Agosto) e que não estamos perante um recurso em processo judicial que a lei considere urgente, há que atender ao disposto no art.º 144º, n.º 1, do CPC, segundo o qual o prazo processual é contínuo, «suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, salvo se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes.».

Deste modo, e por virtude dessa suspensão legal, o prazo para alegações apenas teve o seu termo final no dia 3 de Setembro (já que os dias 1 e 2 de Setembro foram, respectivamente, sábado e domingo).

Não há, pois, que julgar deserto o recurso por intempestividade na apresentação das alegações, dado que elas deram entrada no tribunal no dia 9 de Agosto de 2012, ou seja, em momento anterior ao termo do prazo, improcedendo, deste modo, a excepção invocada.

### 4. Determinação do sentido e alcance do art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro

A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do mencionado preceito, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

Vejam os.

#### 1. O art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe:

“1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de 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 a abertura ao público do empreendimento.

2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”

O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Assim sendo, a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo ali consagradas: as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração ?

A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos.

Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação

das leis” (n.º 1). Logo a seguir, no seu n.º 2 determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”

Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9.º do Código Civil (Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147.) que prescreve, sobre interpretação da lei:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva (Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 6.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I., p. 145.).

PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA (Cfr. *Código Civil Anotado*, 4.ª ed., vol. I., pp.58/59.) referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei.

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei” (Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 2.ª reimpressão, Coimbra, 1987, pp. 187 ss.).

Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO (Cfr. *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978, p. 350.), “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.

É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios:

“Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à *mens legis*, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”

Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”.

2. Começando pelo teor literal do art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”.

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos.

Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16.º do mesmo diploma refere que as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”.

O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação».

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se 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.”

As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV.

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”.

E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado.

Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração».

Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”.

E no art. 22º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”.

Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”

Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo.

De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV).

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5º e 6º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII).

Em especial, o art. 5º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação” (O procedimento de instalação dos empreendimentos turísticos encontra-se sujeito a um regime comum, ou seja, a um conjunto de requisitos comuns, tal como resulta deste art. 5º, nº1, e art. 23º do Decreto-Lei n.º 39/2008, por conseguinte, na instalação dos empreendimentos turísticos destaca-se um regime procedimental comum que é o definido no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, com as particularidades ou especificidades que resultem do Decreto-Lei n.º 39/2008. Para análise desenvolvida dos requisitos gerais da instrução dos pedidos informação prévia, de licenciamento e da apresentação da comunicação prévia e dos requisitos específicos da instalação de empreendimentos turísticos, cfr. LICÍNIO LOPES MARTINS, “O procedimento de instalação de empreendimentos turísticos”, *Empreendimentos Turísticos*, CEDOUA/FDUC, Almedina, 2010, pp.121 ss.), estabelece:

“1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação.

2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”.

(...)”.

O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12º do Decreto-Lei n.º 423/83 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (nº 1 do art. 44º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (nº 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento).

E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008).

Esta distinção entre os conceitos de «instalação», por um lado, e de «funcionamento» e «exploração», por outro, está bem patente no próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspectos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES (Cfr. “Aspectos jurídicos da instalação de empreendimentos turísticos”, *I Jornadas Luso – Espanholas de Urbanismo*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 225 e ss., em especial, p. 227.), ao caracterizar o procedimento de instalação de empreendimentos turísticos, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008 e legislação complementar, diz expressamente que com o mencionado diploma se pretendeu “(...) um ajustamento do procedimento de instalação de empreendimentos turísticos às exigências de simplificação e desburocratização procedimental que anima o pacote legislativo do Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa (SIMPLEX)”. E a referida Autora continua dizendo que “Nestes moldes, compete ao município licenciar ou admitir as comunicações prévias das operações necessárias para a instalação de estabelecimentos hoteleiros, aldeamentos turísticos, apartamentos turísticos e conjuntos turísticos, devendo, para o efeito, solicitar parecer do turismo de Portugal I.P. sobre a arquitectura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor”.

Regressando à análise do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/2008, verifica-se que de seguida são realçadas as inovações no que se refere à exploração e funcionamento, podendo ler-se, a este propósito, a dado passo, que “No capítulo das exploração e funcionamento, consagra-se um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos, assente na unidade de exploração e continuidade da exploração por parte da entidade exploradora e na permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõem o empreendimento, independentemente do regime de propriedade em que assenta e da possibilidade de utilização das mesmas pelos respectivos proprietários”.

Como assinala CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr. *Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos*”, *Empreendimentos Turísticos*, CEDOUA-FDUC, Almedina, Coimbra, pp. 180 ss.), a verdadeira alteração de fundo introduzida pelo diploma em causa respeita à exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa no art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Já em diplomas anteriores, tal como o Decreto-Lei n.º 167/97, se admitia a aquisição de fracções autónomas, o que implicava que tais unidades de alojamento fossem retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos, estando fixada a percentagem máxima de unidades de alojamento que poderiam ser desafectadas da exploração.

O que muda com o Decreto-Lei n.º 39/2008 é o facto de as unidades de alojamento se considerarem sempre em exploração turística, aplicando-se a regra do art. 45º a todos os empreendimentos, incluindo os constituídos em propriedade plural, ou seja, em que as unidades de alojamento se possam

constituir como fracções autónomas, uma vez que a exploração turística ocorre ainda que tais fracções estejam ocupadas e ainda que tal ocupação seja permanente. Segundo a mencionada Autora, são duas as principais novidades em relação ao regime anterior: cai por terra “a percentagem e o limite temporal de uso pelos proprietários das unidades de alojamento que estivessem afectas à exploração turística” (Cfr. *ob. cit.*, p. 184.).

Do exposto resulta claro que as alterações relevantes introduzidas pelo diploma em causa prendem-se sobretudo com um novo conceito de «exploração», em nada se alterando quanto ao conceito de «instalação». Em relação a este conceito, como vimos, o legislador limitou-se a simplificar o seu procedimento.

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei n.º 39/2008 verifica-se que o conceito de «instalação» nada tem que ver com o «funcionamento» e a «exploração» e que naquele cabem apenas, como refere a Fazenda Pública, os actos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

3. O conceito de instalação a que se chegou é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/instalados em regime de propriedade plural.

Com efeito, consideram-se empreendimentos turísticos em propriedade plural, nos termos do art. 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, aqueles que “compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios”.

Ao explicar o que está em causa quando falamos de empreendimentos turísticos em propriedade plural, CRISTINA SIZA VIEIRA (Cfr., *ob. cit.*, pp. 188 ss.) mostra-nos que a propriedade plural já tem a ver com a exploração e não com a instalação dos empreendimentos.

Assim, para aquela Autora, empreendimentos turísticos em propriedade plural “são empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento”, apontando como uma das importantes consequências da instalação de um empreendimento em propriedade plural, a consagração de um conjunto de deveres a que quer o promotor quer a entidade administradora ficam vinculados.

Nas palavras da Autora, “O promotor é a entidade que promove a “instalação” (conceito usado pela lei) do empreendimento, e por conta de quem o mesmo é licenciado e construído; é ele também que coloca no mercado as fracções autónomas ou lotes para a venda. O promotor pode vir a manter-se ligado ao empreendimento, quer enquanto proprietário de algumas fracções, quer, no caso de alienação total, enquanto responsável pela sua exploração; mas também pode ceder a sua exploração (e portanto a sua administração) a outrem”.

E a Autora passa a enumerar as várias obrigações do promotor, que têm de ser cumpridas mesmo antes de serem colocadas no mercado as unidades de alojamento ou lotes, isto é, antes de serem celebrados contratos, ainda que meras promessas de compra e venda, destacando-se: a elaboração do título constitutivo previsto nos arts. 54º e 55º do Decreto-Lei n.º 39/2008 e o contrato de exploração turística”, que deve regular os termos da exploração da unidade de alojamento, a participação do proprietário nos resultados e os termos e condições em que pode usar a referida unidade (nº 4 do art. 44º).

Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

Embora se reconheça que há no caso dos empreendimentos turísticos em propriedade plural uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade (uma vez que ainda que a habitem a título permanente a unidade de alojamento não se destina a habitação), a verdade é que tais restrições são estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação» (Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5º do Decreto-Lei n.º 423/83).), este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos (A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de meras fracções autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

4. Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas.

1. Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12º o seguinte:

*“As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas.*

E o artigo 13º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos:

*“São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”*

Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros.

Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12º vindo estipular que *“Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”*

Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir e instalar um estabelecimento hoteleiro.

A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à *construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares*, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964.

Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros.

2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei *“O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”*.

E, mais adiante, pode ainda ler-se que *“De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”*.

Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (artº 5º).

Esta mesma conclusão é a que resulta da leitura do consignado pelo Grupo de Trabalho criado para reavaliar os benefícios fiscais que, a propósito dos benefícios fiscais à utilidade turística em sede de IMT, Imposto do Selo e IMI, recomendam a sua supressão, porquanto, entre o mais, “os promotores de investimentos no sector do turismo mantêm, para além dos apoios financeiros enquadrados nas políticas económicas do Estado Português e da União Europeia, o acesso aos incentivos gerais ao investimento e aos benefícios à interioridade. Por outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a estes tributos” (Cfr. *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, p.294.).

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção /redução de pagamento de Sisa /Selo, para os promotores que pretendam construir/criar estabelecimentos (Muitos promotores antes de adquirirem os prédios onde futuramente será instalado o empreendimento turístico, elaboram o projecto e candidatam-se à atribuição

da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei n.º 423/83), que lhes permitirá beneficiar da isenção do IMT e redução do imposto do Selo relativamente à aquisição do imóvel. Por outro lado, os promotores que paguem imposto pela aquisição dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos turísticos podem, posteriormente, pedir a restituição quando lhes for reconhecida a utilidade turística.) (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/licenciamento do empreendimento (Como vimos, na verdade, nada impede que o promotor do investimento comece por vender as futuras fracções ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.).

Alega a recorrida, nas suas Contra-Aleagações, que “(...) *na realidade, quem realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção do empreendimento (dita de “instalação” pela recorrente) são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa*” (art. 23º das Contra-Aleagações).

Ora, salvo o devido respeito, tal argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, quando o legislador estabelece a isenção no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 abstrai, como não pode deixar de ser, das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores, já que para a construção dos empreendimentos eles tanto podem utilizar apenas capitais próprios ou socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda (No entanto, como salienta CRISTINA SIZA VIEIRA, a possibilidade de alienar a propriedade do activo imobiliário permite ao promotor aliviar o investimento realizado à cabeça, diminuindo a imobilização do capital e os encargos financeiros a este associados (cfr. *ob. cit.*, p. 172)).

Em segundo lugar, afigura-se evidente que o adquirente das fracções (No caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural (cfr. art. 52º ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008.) não se torna, por tal facto, um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial (Sobre a noção, cfr. CRISTINA SIZA VIEIRA, *ob. cit.*, pp. 173 e 178.), como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/construído o empreendimento.

Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no, como se afigura óbvio, como consumidores de um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor tendo em vista a exploração, pois, como vimos, a celebração dos contratos promessa de compra e venda é acompanhada da celebração do contrato de exploração. O objectivo que move os particulares é a realização do seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. o n.º 4 do art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, quando refere expressamente “(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das “(...)” unidades de alojamento “(...) ainda que ocupadas pelos respectivos proprietários”, e no n.º 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respectivos proprietários. Nas palavras de DULCE LOPES (Cfr. “A Concretização de Empreendimentos”...*cit.*, p. 170.), o diploma parece, assim, “acolher o conceito do turismo residencial, já que expressamente admite que os proprietários das unidades de alojamento possam ocupar as mesmas ou celebrar contratos sobre elas, desde que não comprometam o seu uso turístico, usufruam dos serviços obrigatórios do empreendimento e paguem a prestação periódica a que estão vinculados.

Em suma, os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias a torná-los aptos ao funcionamento e exploração.

Afigura-se, desta forma, que a argumentação da recorrida no sentido de que o benefício consagrado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das fracções ou unidades de alojamento, não tem o mínimo de cabimento nem na letra nem na razão de ser do preceito.

O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos os que o utilizam e exploram, ainda que através da compra das suas unidades.

Não podemos, desta forma, deixar de concluir que assiste razão à recorrente quando defende que “(...) *Preendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados*”, e que este entendimento ou interpretação é o que decorre “*do elemento histórico, racional /teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço*”.

5. Aplicação do exposto ao caso em apreço.

No caso em apreço, como vimos, a Sociedade Comercial “B....., Lda”, na qualidade de proprietária/promotora do empreendimento turístico “B.....”, vendeu à recorrida a fracção autónoma designadas pelas letras “DD”, destinadas a habitação no âmbito dos serviços de exploração turística (cfr. escritura de compra e venda – fls. 40 a 43 dos autos).

Para além de ser a responsável pela construção/criação do empreendimento em causa, pode ler-se a dado passo na sentença recorrida que “(...) a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09”, foi emitida pela Câmara Municipal de Loulé, em 05/03/2009”, igualmente a favor da referida sociedade.

Na sentença recorrida, como vimos, conclui-se que a aquisição da fracção em causa, sendo destinada à exploração turística, cabe na isenção prevista no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Para tanto, ponderou-se na referida sentença que “(...) *O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento.*

*E permitindo-se a instalação dos empreendimentos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considera instalada.(...)*

*A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas.*

*Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento”, pelo que tendo a ora recorrida adquirido a fracção em 3 de Agosto de 2009, à vendedora B....., LDA, e tendo as mesmas sido destinadas à exploração turística, tais aquisições configuram uma “aquisição inicial e não subsequente, isto é, constituem a primeira venda de cada fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integradas no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo”.*

*“(...) no caso dos autos a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação turística do empreendimento”.*

Atendendo ao exposto, se bem se compreende a sentença recorrida, partindo-se do entendimento de que o empreendimento se considera instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento e que a primeira aquisição de cada fracção está ainda integrada naquele processo, as isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 beneficiam apenas as aquisições iniciais, isto é, as que constituam a primeira venda efectuada pela proprietária do empreendimento, desde que destinada à exploração turística.

Em primeiro lugar, a interpretação a que se chegou na sentença recorrida não tem o mínimo apoio nem na letra nem na razão de ser do referido preceito, como ficou demonstrado.

Com efeito, em lado nenhum o legislador refere que pretende aplicar as isenções referidas naquele preceito à venda das fracções pelos promotores do empreendimento e ainda que destinadas à exploração turística.

Recorde-se que o n.º 2 do art. 20º nos dá um argumento decisivo nesse sentido, ao alargar a isenção prevista no n.º 1 na transmissão a favor da empresa exploradora, mas apenas no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira.

Como ficou demonstrado, no conceito de instalação não pode estar incluída a aquisição de unidades de alojamento que fazem parte do empreendimento, porque essa aquisição é feita tendo em vista a sua exploração a qual só pode ocorrer após o acto final do procedimento de instalação, que coincide normalmente, como vimos, com a abertura ao público.

Ora, no caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 3 de Agosto de 2009, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração.

De qualquer modo, não tem qualquer apoio legal a afirmação segundo a qual “o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas”.

É verdade que pode ser autorizada a instalação dos empreendimentos turístico por fases à semelhança do que pode suceder com outras operações urbanísticas (art. 30º, n.º 8, do Decreto-Lei n.º 39/2008), mas “A delimitação do termo cada fase da obra” deve fazer-se corresponder a uma parte da obra com capacidade para funcionar autonomamente”, nos termos do regime jurídico da Urbanização e da Edificação (Cfr. LICÍNIO LOPES, *ob. cit.*, p. 137/8)

Ficou claramente demonstrado que a venda das unidades de alojamento ainda que adquiridas durante a construção/instalação consubstanciam já o interesse da exploração do empreendimento turístico.

Para uma compreensão cabal dos momentos significativos e principais temáticas que antecedem e seguem a instalação dos empreendimentos turísticos, DULCE LOPES (Cfr. “Concretização de Empreendimentos Turísticos Legislação e Aplicação”, Empreendimentos Turísticos, cit., pp. 152 a 154.) autonomiza os seguintes momentos: “A montante da instalação”, onde destaca problemáticas ligadas, por exemplo, ao planeamento e a definição de opções estratégicas; “instalação” (onde destaca a existência de um especial procedimento para o licenciamento); e a “jusante da instalação”, onde realça as questões relativas à “propriedade”, “administração” e “exploração”.

Acresce que muito menos resulta do mencionado preceito que tal isenção se aplique à primeira transmissão. Se bem se percebe a sentença recorrida, o critério de beneficiar a primeira transmissão derivaria do facto de só a primeira aquisição de cada fracção estar integrada no processo de instalação.

Para além de a sentença recorrida partir de um conceito de instalação que não tem correspondência com o regime legal, esta interpretação deixaria de fora precisamente as aquisições visadas pelo legislador, a saber, as efectivadas pelos promotores e destinadas à construção/criação/remodelação de empreendimentos turísticos.

Por outro lado, se o preceito visasse, como pretende a sentença recorrida, beneficiar a aquisição das fracções para exploração turística, não fazia sentido estar a discriminar entre as primeiras aquisições e as subsequentes, tanto mais que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico, constituído ao abrigo do Decreto-Lei n.º 39/2008, não pode dar-lhe, como vimos, outro destino senão a exploração para fins turísticos. Daí que, no caso em apreço, a fracção tenha sido adquirida para habitação mas no âmbito da celebração de um Contrato de Exploração Turística, através do qual foi habilitada a entidade exploradora a realizar a exploração do mesmo, nos termos do disposto o art. 45º do Decreto-Lei n.º 39/2008.

Finalmente, realce-se que se o legislador quisesse beneficiar pura e simplesmente o «investimento» em empreendimentos turísticos, através da sua afectação à exploração, então justificar-se-ia que a isenção fosse reconhecida indefinidamente e não apenas ao primeiro adquirente de cada fracção. A proceder a interpretação sufragada na sentença recorrida, pode suscitar-se a questão da eventual violação do princípio da igualdade por não se compreender a razão para discriminar os investidores consoantes fossem os primeiros ou segundos adquirentes.

Acresce que se fica sem se perceber o que acontece às aquisições efectivadas em planta que venham a ser objecto de transmissão em momento posterior, mas ainda antes de terminada a instalação no sentido adoptado pela sentença recorrida.

Como bem pondera o Ministério Público, no seu douto Parecer, “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora não sejam susceptíveis de integração analógica admitem interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

A verdade é que, como se conclui naquele Parecer “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”, como é patente no caso em apreço no que se refere à interpretação seguida na sentença recorrida, sobre o conceito de «instalação» consignado no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83.

Finalmente, cumpre realçar que os benefícios fiscais “são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2º do EBF).

E porque representam uma “derrogação da regra de igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p 311.) e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante. Neste sentido, concluiu-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2003, de 8/4/2003, “que as isenções tributárias, traduzindo uma excepção à regra da incidência dos impostos, introduzem nestes um elemento de desigualdade e de privilégio que exige que elas sejam justificadas por um motivo ou interesse público “relevante”, capaz de lhe dar fundamento” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 311, nota (499)).

Ora, a entender-se como o faz a sentença recorrida, que o objectivo das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83 visam premiar o investimento em empreendimentos turísticos, beneficiando os adquirentes de fracções ou unidades em empreendimentos já construídos/instalados, não vemos que interesses extrafiscais relevantes ou superiores poderiam justificar a opção do legislador, quando, como acontece no caso em apreço, a fracção foi adquirida para uso exclusivo da recorrida, sem qualquer limite temporal.

Por outro lado, considerando que os benefícios fiscais se apresentam, como ficou dito, como uma “excepção à regra da igualdade” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *ibidem.*) e da capacidade contributiva, não vemos motivo relevante para se discriminar quem compra prédios em empreendimentos turísticos relativamente aos demais consumidores.

Em suma, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Em face do exposto, assiste razão à recorrente pelo que a sentença recorrida não pode manter-se, devendo ser revogada.

Deve, desta forma, ser dado provimento ao recurso, com a consequente improcedência da impugnação judicial em causa e manutenção da liquidação de Imposto de Selo.

### III- DECISÃO

Termos em que, em julgamento ampliado nos termos do art. 148º do CPTA, acordam os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial, com a consequente manutenção da liquidação de Imposto de Selo.

Custas pela Recorrida, por ter contra-alegado.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Fernanda Maçãs* (relatora por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do art. 713º do CPC) – *Dulce Neto* (Vencida, conforme declaração que anexo) – *Valente Torrão* – *Casimiro Gonçalves* – *Isabel Marques da Silva* (Vencida, por adesão ao voto de vencida da Senhora Conselheira Dulce Neto) – *Ascensão Lopes* – *Francisco Rothes* (Vencido, por adesão ao voto de vencido da Senhora Conselheira Dulce Neto) – *Lino Ribeiro* – *Pedro Delgado* – *Alfredo Madureira* (com a seguinte declaração:

De acordo com o sentido de voto de vencida da Senhora Juiz Conselheira Dulce Neto, propendo em considerar e entender que se não justifica a redutora interpretação do art. 20º, n.º 1 do Dec Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

Com efeito, o vasto universo normativo referente aos benefícios fiscais que o legislador entendeu conceder a esta cada vez mais importante actividade económica – cfr. entre outros e também os arts. 16º, 17º, 18º, 19º, 21º, 22º, 23º, 24º, 25º do citado diploma – e a sua inequívoca aplicação igualmente e também às “empresas proprietárias e ou exploradoras” – cfr. ainda a Lei 2073, art. 12º, de 23.Dez.1954 e a Lei 2081, art. 4º, de 4.Jan1956 – benefícios fiscais que, por opção legislativa – cfr. art. 16º, n.º 2 do primeiro diploma citado – haverão de perdurar, ao menos, por 7 (sete) anos, justificaria, cremos e salvo o bem merecido respeito, porventura, interpretação mais abrangente.

*Alfredo Madureira*

### VOTO DE VENCIDA

Na qualidade de relatora inicial do processo apresentei um projecto de acórdão onde propugnava pelo improvimento do recurso aduzindo argumentação tendente a demonstrar que, no caso concreto, estando em causa um aldeamento turístico sujeito ao regime de propriedade plural – em que cada fracção autónoma constitui um elemento funcional (*unidade de alojamento*) integrante da unidade organizacional erigida para a prestação de serviços de exploração turística (o *empreendimento turístico*) –, a primeira aquisição de cada um desses elementos funcionais, porque destinada a viabilizar a entrada em funcionamento de cada um deles e, por conseguinte, do empreendimento no seu todo, se enquadrava ainda no processo de *instalação do empreendimento*, reunindo, assim, as condições legais para beneficiar da redução de imposto de selo prevista no art.º 20º do Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida ao empreendimento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo e que abrange todas os elementos funcionais que o compõem.

Essa posição não obteve vencimento e pese embora a Exm.ª Conselheira relatora do presente acórdão tenha colhido alguma argumentação jurídica desse projecto, mormente a que extrai de artigos doutrinários em que me apoiei e que ali deixara citados, rebate-a com considerandos que, com o mais elevado respeito que me merece a posição que fez vencimento, não me convencem.

Para cabal compreensão da posição que defendo, passo a expor o essencial do texto fundamentador desse projecto, assim deixando patentes as razões por que entendo não assistir razão à Administração Tributária, ora Recorrente, e porque manteria a sentença recorrida.

A questão que se coloca neste recurso é a de saber se a aquisição efectuada em 3/08/2009 pela impugnante, de uma fracção autónoma que constitui uma *unidade de alojamento* do Aldeamento Turístico “B’.....” e que integra, assim, um empreendimento turístico que em 4/02/2011 veio a obter o estatuto de utilidade turística a título definitivo com validade de 7 anos contados desde 4/09/2008, se destinou ainda à instalação desse empreendimento e/ou se integra ainda no processo de concretização dessa instalação, ou se, pelo contrário, o empreendimento já se encontrava instalado à data dessa aquisição.

O Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, com a alteração introduzida pelo Dec.Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, que regula a matriz do instituto da utilidade turística enquanto «*um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector*», isto é, como instrumento jurídico de fomento e incentivo ao investimento no sector do turismo em Portugal, que se quer de qualidade, prevê a existência de regime fiscais privilegiados precisamente como «*um instrumento adequado a apoiar as empresas que exploram empreendimentos turísticos considerados essenciais à prossecução da política de turismo traçada pelo Governo*» (Conforme o preâmbulo dos citados diplomas legais.), determinando, nesse contexto, no seu art.º 20, n.º 1, que:

“São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreen-

*dimentos 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 a abertura ao público do empreendimento.”.*

Trata-se de um privilégio fiscal instituído para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, isto é, de um *benefício fiscal* na concepção do art.º 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Segundo o artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscal são benefícios fiscais as «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem».) para incentivar a **criação de oferta turística portuguesa** de qualidade reconhecida pelo governo português através do instituto da utilidade turística, como arma de combate no exigente tabuleiro da concorrência internacional e, sobretudo, para incrementar a aquisição de **produtos imobiliários de investimento no turismo** de qualidade, dada a importância e valia desse produto para a economia nacional, particularmente no que diz respeito ao acréscimo que traz para a receita interna e para o aumento da taxa de emprego em Portugal. (Sobre o tema da importância económica da oferta turística portuguesa, pode ler-se o artigo de JORGE UMBELINO, vogal do Conselho Directivo do Turismo de Portugal, IP, intitulado “*Que Estratégia para o Turismo em Portugal*”, publicado na obra “*Temas CEDOUA: Empreendimentos Turísticos*” do Centro de Estudos do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, editado pela Almedina.)

Este benefício fiscal, previsto no artigo 20º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 423/83, mantém-se em vigor – embora actualmente reportado ao IMT e ISelo – não estando em discussão nestes autos nem a sua existência legal nem, sequer, a utilidade turística do Aldeamento Turístico “B’.....” no período em que foi efectuada a aquisição pela impugnante, uma vez que essa utilidade foi reconhecida a este empreendimento novo (Os empreendimentos passíveis de declaração de interesse para o turismo só no caso de não serem novos é que têm de ser constituídos por empreendimentos objectos de remodelação, beneficiação ou reequipamento total ou parcial, ou de aumento em, pelo menos, 50% da sua capacidade originária.) com efeitos reportados ao período decorrido entre 4/09/2008 e 4/09/2015, isto é, ao período em que ocorreu a aquisição.

E também não constitui objecto de discussão que o benefício fiscal em causa visa beneficiar aqueles que promovem o processo de *instalação* de empreendimentos de utilidade pública face à importância vital desta actividade na economia portuguesa, isto, é, aqueles que investem na instalação da referida oferta turística portuguesa de qualidade, não sendo dirigido aos que se limitam a desenvolver a actividade de *exploração* dos mesmos. Aliás, tanto a Administração Fiscal como a Impugnante reconhecem que o legislador quis atribuir benefícios àqueles que realizam o esforço de investimento neste sector de actividade, isto é, que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo apenas a quem adquire com destino à instalação de estabelecimentos de utilidade turística, concretizando a instalação ou participando nela, e não já a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados.

Trata-se, efectivamente, de uma isenção objectiva, dirigida a beneficiar a concretização do processo de instalação de empreendimentos de utilidade pública, e não de uma isenção subjectiva. Repare-se que o art.º 20º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 423/83 não concede a isenção ao construtor do empreendimento, ao promotor imobiliário ou à entidade que licencia e/ou explora o empreendimento. Aliás, ele nem sequer exige que seja o próprio adquirente a praticar ou promover todos os actos (materiais e jurídicos) de instalação do empreendimento de utilidade pública no prédio/fracção que adquiriu, mas, tão só, que *destine* o imóvel que adquiriu a essa *instalação*, pelo que os actos necessários ao processo de instalação do empreendimento podem estar a ser realizados por outra entidade, bastando, para surgir a isenção objectiva, que se verifique que o imóvel adquirido foi integrado no processo de instalação de empreendimento de utilidade turística ou foi afectado jurídica e economicamente a esse empreendimento com vista a possibilitar a sua completa instalação.

Razão por que é fundamental saber o que significa “*instalar*” um empreendimento de utilidade turística e, sobretudo, quando se deve considerar concluído esse processo de instalação numa situação, como a dos autos, em que está em causa um *Aldeamento Turístico*, composto por *unidades de alojamento* sujeitas ao regime da propriedade plural, com previsão no artigo 52º do Dec.Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, e cujo paradigma de funcionamento e exploração, bem diferente do previsto para os estabelecimentos hoteleiros, poderá reflectir-se nas operações necessárias ao respectivo processo de instalação.

Na verdade, não está aqui em causa um estabelecimento hoteleiro, mas um *Aldeamento Turístico* composto por 140 unidades de alojamento (9 TI, 76 T2 e 55 T3), pois o novo Regime Jurídico de Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos (RJIEFET), aprovado pelo Dec.Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, redefiniu e reduziu as categorias de empreendimentos turísticos, prevendo as seguintes tipologias: “*Estabelecimentos Hoteleiros*”, “*Aldeamentos Turísticos*”, “*Apartamentos Turísticos*”, “*Conjuntos Turísticos*” (*resorts*), “*Empreendimentos de turismo de habitação*”, “*Empreendimentos de Turismo no Espaço Rural*”, “*Parques de Campismo e Caravanismo*”, e “*Empreendimentos de Turismo de Natureza*”.

E nos empreendimentos compostos por unidades de alojamento em propriedade plural não existe um único direito de propriedade, mas uma pluralidade de propriedades, tantas quantas as *unidades de alojamento* individualizadas e autónomas que, no seu todo, constituem o empreendimento.

É esta a conclusão que se extrai da noção de empreendimento turístico em propriedade plural ínsita no art.º 52º do RJIEFET e nos preceitos seguintes (que se ocupam da situação de pluralidade dominial e da disciplina por que devem reger-se as relações entre proprietários e do seu relacionamento com a entidade responsável pela administração) e donde se conclui que os Aldeamentos Turísticos podem ser constituídos em propriedade plural, caso em que compreenderão lotes e/ou fracções autónomas de um ou mais edifícios que se destinam a ser vendidos a quem queira investir no sector do turismo, tornando-se estes os proprietários do empreendimento em propriedade plural, isto é, os titulares do empreendimento turístico.

Assim o esclarece também CRISTINA SIZA VIEIRA, no artigo “*Propriedade Plural e Gestão de Empreendimentos Turísticos*” (Publicado na obra “*Temas CEDOUA: Empreendimentos Turísticos*” do Centro de Estudos do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, editado pela Almedina.), pág. 185, onde, além do mais, refere que «os empreendimentos turísticos em propriedade plural não são nem situações de compropriedade, nem situações pré-existentes em que vários proprietários de alojamentos distintos cedem a sua exploração a um terceiro e celebram com ele um contrato de gestão. São, sim, empreendimentos turísticos a constituir ou a instalar sob forma fraccionada e onde se pretende, desde logo, alienar ou vir a alienar as fracções autónomas ou lotes destinados a unidades de alojamento» (sublinhado nosso), havendo uma evidente compressão do conteúdo do direito de propriedade privada dos proprietários das unidades de alojamento, pois «os titulares das unidades de alojamento não podem usar, fruir e dispor delas de modo pleno e exclusivo. Assim, não podem explorar directamente a coisa que lhes pertence, não podem celebrar contratos de arrendamento ou de uso e habitação ou outros que comprometam o uso turístico da sua unidade de alojamento (n.º 6 do art.º 45º); têm de permitir o acesso à fracção por parte da entidade exploradora do empreendimento turístico, para que esta a possa locar, prestar serviços, proceder a vistorias, reparações, executar obras de conservação e reposição (n.º 3 do artigo 57º); não podem realizar obras, mesmo no interior, sem ter autorização da entidade exploradora (n.º 2 do artigo 57º); e só podem utilizar a sua fracção nos termos fixados no contrato que celebrem com a entidade exploradora. A violação de algum destes deveres – a exploração das unidades de alojamento pelos proprietários ou a celebração de contratos em violação do artigo 45º - é considerada de tal modo atentória do interesse público que acarreta, além das penalizações que podem ser estabelecidas no Título Constitutivo, a sua qualificação como contra-ordenação (cf. alínea o) do n.º 1 do art.º 67º)» (obra citada, pág. 186 e 187).

Ou, como também diz SANDRA PASSINHAS, no artigo “*Empreendimentos Turísticos em Propriedade Plural*”, publicado naquela mesma obra, a pág. 198 e segs., «as unidades de alojamento estão, nos termos do artigo 45º do RJIEFET, permanentemente em regime de exploração turística, devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das mesmas, ainda quando ocupadas pelos respectivos proprietários. Neste caso, os proprietários usufruem dos serviços obrigatórios da categoria do empreendimento, os quais estão abrangidos pela prestação periódica prevista no artigo 56º.» (sublinhado nosso). Isto é, os próprios proprietários são também utentes quando usufruem as suas unidades de alojamento, pelo que nunca se trata de uma aquisição destinada à habitação ou de uma aquisição imobiliária residencial.

Sendo forçosa a afectação à exploração turística **permanente** de todas as unidades de alojamento que compõem e integram o estabelecimento – o que passa, desde logo, pelo dever de assegurar que elas se encontrem sempre em condições de serem locadas para alojamento a turistas e de nela serem prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento turístico (Até então a legislação - quer o DL 167/97 directamente, quer em especial os DR 34/97, DR 36/97 e DR 20/99 - previam a possibilidade de retirada da exploração turística de fracções imobiliárias/unidades de alojamento que compunham algumas categorias de empreendimentos turísticos, em termos e condições aí previstos. Ou seja, esses empreendimentos turísticos em concreto podiam ser compostos por unidades de alojamento afectas ou não à exploração turística, permitindo cumular num mesmo empreendimento “*produto imobiliário turístico*” com “*produto imobiliário residencial*”. O que hoje não acontece, sendo a unidade de alojamento, necessariamente, um *produto imobiliário turístico*.) - há que verificar se isso contende com o processo de instalação deste tipo de empreendimentos, o que passa pela análise do conceito de “*instalação*”.

Apesar de o RJIEFET não conter a noção ou definição do conceito “*instalação*”, verifica-se que ele próprio distingue duas fases bem distintas: a *fase de instalação* (Capítulo IV) e a *fase de exploração e funcionamento* (Capítulo VI). O que significa, desde logo, que a primeira fase (construção e instalação) só pode considerar-se terminada quando se inicia ou possa iniciar a fase seguinte, isto é, quando o empreendimento fica apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística.

A esta mesma conclusão chegou também o Mmº Juiz do Tribunal “a quo” depois de analisar as normas que o diploma reserva à instalação do empreendimento e das quais se depreende que a *instala-*

*lação* só termina quando está concluído não só procedimento relativo ao licenciamento e autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção como, também, o procedimento destinado a permitir ou viabilizar o funcionamento do empreendimento, tomando-o apto à realização da exploração turística. Razão por que julgou que o procedimento de instalação culmina com o início de funcionamento do empreendimento.

E a mesma ilação pode retirar-se da análise dos diplomas que anteriormente regularam a matéria, como o Dec.Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, e o Dec.Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que também distinguem entre os actos que integram a fase de construção/instalação dos empreendimentos e os actos que integram a fase do seu funcionamento.

O que tudo se ajusta e concilia com significado do verbo “instalar”, o qual, segundo o dicionário da língua portuguesa, significa “dispor para funcionar” (Dicionário da Língua Portuguesa da Porto Editora.).

Por conseguinte, o processo de instalação de um empreendimento imobiliário de utilidade turística, enquanto unidade organizacional destinada à prestação de serviços de turismo, só cessa quando, depois de construído e licenciado o conjunto imobiliário, o mesmo se mostra **apto a funcionar** nos termos que lhe permitiram alcançar o estatuto de utilidade turística, isto é, quando se mostra apto a ser afectado à actividade de exploração turística com a qualidade exigida no despacho ministerial que lhe concedeu esse estatuto.

O que, no caso de empreendimentos turísticos em propriedade plural, pressupõe não só a construção e licenciamento das unidades de alojamento que integram o conjunto imobiliário e o estabelecimento como unidade organizacional, nomeadamente a obtenção da respectiva Licença de Utilização Turística, como, também, que essas unidades de alojamento estejam em condições de operarem como tal, isto é, de nelas serem prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento, o que implica, inevitavelmente, que tenham sido comercializadas pelo promotor imobiliário, pois só o seu proprietário/adquirente tem o poder-dever de celebrar o obrigatório contrato de exploração turística (art.45º e segs. do RJIEFET) para viabilizar abertura da unidade de alojamento à actividade turística a que se destina como parte do empreendimento em que se integra.

Com efeito, nestes casos os empreendimentos em propriedade plural são, em regra, construídos por um promotor imobiliário que se limita a construir e comercializar as unidades de alojamento, vendendo-as a quem queira adquirir um **produto imobiliário de investimento turístico** (Produto imobiliário turístico para investimento que, no caso de o empreendimento vir a obter o estatuto de utilidade turística (estatuto que se estende às unidades de alojamento enquanto partes integrantes do empreendimento) se valoriza pela acreditação da sua qualidade pelo governo português.), sendo estes adquirentes/proprietários quem celebra, de forma obrigatória, os contratos de exploração com vista à consecução do propósito turístico, dado que as unidades de alojamento ficam forçosa e permanentemente afectas a essa exploração por uma única entidade exploradora (arts. 41º e segs. do RJIEFET).

Isto é, só depois da comercialização de cada unidade de alojamento estas ficam aptas a funcionar enquanto partes do empreendimento, ficam aptas a funcionar e a ser exploradas turisticamente com a sua locação a turistas (Repare-se num exemplo: um turista chega a um aldeamento turístico e pretende instalar-se numa determinada unidade de alojamento que lhe agrada particularmente. Todavia, e apesar de construída, licenciada e equipada, essa unidade de alojamento ainda não fora comercializada e, por isso, não se encontrava em funcionamento e afecta à exploração, isto é, não reunia as condições para ser locada ao turista e de nela serem prestados os serviços de alojamento que ele pretendia. Pelo que este empreendimento, do qual faz parte integrante esta unidade de alojamento, como sua unidade funcional, não se pode ainda considerar integralmente instalado. Quem vier a adquiri-la irá, pois, **comparticipar no processo de instalação integral do empreendimento**, de modo a torná-lo **apto a funcionar** na sua plenitude.), isto é, vão poder funcionar e abrir ao público enquanto partes integrantes da unidade organizacional que é o empreendimento, de forma a que este possa prestar os serviços de alojamento turístico a que este se destina. E porque essa comercialização é gradual, o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas, o que se coaduna com a norma contida no n.º 8 do art.º 30º do RJIEFET que prevê precisamente a possibilidade da instalação faseada dos empreendimentos turísticos.

Deste modo, e visto que quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime de propriedade plural previsto no RJIEFET não lhe pode dar outro destino senão a prestação de serviços de exploração turística, sendo obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa única e permanente finalidade, tal aquisição não representa um negócio imobiliário ou um investimento num produto residencial, mas um investimento na criação/instalação de oferta turística portuguesa, num produto imobiliário de investimento em turismo, em que até a propriedade quanto ao uso a dar ao imóvel se encontra limitada quanto à possibilidade de a explorar, já que não pode ser o proprietário a fazê-lo mas sim a entidade exploradora do empreendimento turístico, constituindo cada unidade de alojamento, em si, uma parte do empreendimento.

Em suma, quem adquire uma dessas novas fracções num aldeamento turístico em propriedade plural, tornando-se contitular do aldeamento, participa ainda na sua instalação, na medida em que este não pode considerar-se integralmente instalado enquanto as respectivas unidades de alojamento não se encontram aptas a funcionar e a ser exploradas por falta de prévia aquisição nesse regime de propriedade. É por isso que um empreendimento turístico deste tipo pode “morrer” à nascença, sem nunca adquirir as condições para entrar em funcionamento, sem nunca completar a fase de instalação, o que acontece sempre que apesar de estarem construídas e licenciadas todas as unidades de alojamento, o promotor imobiliário não as consegue vender, o que inviabiliza a sua efectiva abertura ao público para actividade turística.

Razão por que assiste razão ao Mm<sup>o</sup> Juiz do Tribunal “a quo” quando salienta que embora a emissão do título de abertura ou licença para utilização para fins turísticos seja condição necessária do início de funcionamento do empreendimento turístico, o certo é nem sempre a emissão desse título determina o início de funcionamento e o fim da fase de instalação, pois decorre do próprio RJIEFET que esse título caduca se o empreendimento não chegar a iniciar o seu funcionamento.

Olhando agora para o caso dos autos à luz do que se deixou exposto, podemos concluir o seguinte:

- não tem relevância para efeitos de aplicação da isenção pretendida o facto de a licença de utilização turística ter sido emitida a favor da sociedade construtora B....., Ld<sup>o</sup>, pois o art.º 20º, n.º 1, do D.L. n.º 423/83 não concede a isenção ao construtor ou ao promotor imobiliário do empreendimento de utilidade pública, e nem sequer exige que seja o adquirente da fracção autónoma, contitular deste empreendimento por força da propriedade plural, a proceder à instalação do empreendimento, mas, tão só, que a sua aquisição se *destine a essa instalação*, pelo que os actos materiais e jurídicos inerentes ao processo de instalação podem ser realizados por outra entidade;

- também não tem relevância o facto de a licença de utilização turística ter sido emitida antes da aquisição efectuada pela Impugnante, pois a emissão dessa licença não significa que o empreendimento já esteja efectivamente a funcionar ou esteja a funcionar na sua totalidade e plenitude, isto é, não implica que o empreendimento de utilidade turística já estivesse instalado nessa altura;

- só com a aquisição pela impugnante e concomitante celebração do contrato de exploração turística com a entidade exploradora, esta fracção autónoma ficou apta a funcionar como unidade de alojamento perante os utentes deste empreendimento, isto é, funcionalmente capaz de ser utilizada turisticamente nos moldes e com a qualidade que lhe é exigida pelo estatuto de utilidade turística que detém, sendo que o aldeamento em que se integra se vai progressivamente instalando à medida que as suas unidades de alojamento entram em funcionamento.

Repare-se que a aquisição desta fracção autónoma pela impugnante se destinou, como não podia deixar de ser perante o regime legal aplicável e ao qual necessariamente se sujeitou conforme consta expressamente da escritura pública, a *«habitação no âmbito de serviços de exploração turística»*, com a fixação imediata do valor da prestação periódica devida à luz do RJIEFET e exibição, logo no acto da escritura, do contrato de exploração turística que foi obrigada a celebrar com a entidade exploradora do empreendimento para viabilizar a **permanente** exploração turística desta unidade de alojamento do empreendimento. Pelo que não se pode afirmar – até porque nenhuma das partes alguma vez o fez e a Administração Tributária nunca tal ousou – que a aquisição dessa fracção se destinou à habitação da recorrente.

Neste contexto, não podemos deixar de concluir que a aquisição desta fracção se destinou a permitir a continuidade do processo de instalação deste empreendimento de utilidade turística, concorrendo para que ele pudesse passar, progressivamente, à fase de funcionamento e exploração, com a abertura gradual ao público das suas unidades funcionais de alojamento até à sua completa e total instalação. E, assim sendo, esta aquisição goza da isenção objectiva prevista no citado art.º 20º, n.º 1 porque teve por *«destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística»*.

E não podemos aceitar a tese de que só o promotor que adquire um imóvel para nele construir um empreendimento turístico ou para nele realizar obras de melhoria realiza investimentos turísticos. Até porque, como bem refere a Recorrida, na realidade, quem normalmente realiza o investimento logo na fase de licenciamento e construção dos empreendimentos turísticos em propriedade plural são os adquirentes das fracções, através do pagamento do sinal e dos reforços de sinal por força dos contratos promessa.

O promotor imobiliário limita-se a realizar um mero negócio imobiliário, construindo para comercialização e vendendo as fracções destinadas a serem detidas em propriedade plural. São, por sua vez, os adquirentes/proprietários/contitulares do empreendimento que, com essas suas aquisições, viabilizam a progressiva instalação e funcionamento do empreendimento de reconhecida utilidade turística, que investem na criação/instalação da oferta imobiliária turística portuguesa de qualidade reconhecida pelo governo português, investimento esse que o legislador quer incentivar através do benefício fiscal em causa nestes autos.

Por todo o exposto, entendo que não merece censura a sentença recorrida quando julga que a primeira aquisição de cada fracção autónoma, enquanto unidade de alojamento do empreendimento turístico “B’.....”, **se integra ainda no processo de instalação deste empreendimento**, reunindo as condições legais para beneficiar da redução de imposto de selo prevista no art.º 20º do Dec.Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida a este empreendimento pelo Senhor Secretário de Estado do Turismo e que abrange todas as unidades que o compõem.

*Dulce Neto*

## Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

### Assunto:

*Benefício fiscal. Utilidade Turística. artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.*

Processo n.º 969/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1. A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 31 de Maio de 2012, de julgou procedente a impugnação deduzida por A....., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação do Imposto do Selo com o DUC n.º 163.609.001.826.796, para o que apresentou as seguintes conclusões:

a) *A questão decidenda é saber se a aquisição dos imóveis se destinou à instalação do empreendimento ou se este já se encontrava instalado;*

b) *In casu, não existindo ampliação ou melhoramento em mais de 50%, o reconhecimento dos benefícios respeitantes à isenção de IMT e redução de Imposto de Selo dependem de se considerar que a aquisição do impugnante se destinou a instalar um empreendimento qualificado de utilidade turística como o exige o art.º 20º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05/12;*

c) *O DL n.º 423/83 de 5/12 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu art.º 7º, a concessão da utilidade turística a título prévio caso fosse atribuída antes da entrada em funcionamento dos empreendimentos:*

i) *novos;*

ii) *já existentes que fossem objecto de remodelação, beneficiação ou de reequipamento totais ou parciais;*

iii) *já existentes que aumentassem a sua capacidade em, pelo menos, 50%;*

d) *E previu a concessão da utilidade turística a título definitivo, caso fosse atribuída a empreendimentos já em funcionamento ou quando resultasse da confirmação da utilização turística a título prévio:*

e) *E foi precisamente ao abrigo destes normativos que, em 25-02-2011, foi publicado no Diário da República a atribuição da **utilidade turística a título definitivo** ao B....., de 5 estrelas, cujo **funcionamento já iniciara em 2008/09/04**;*

f) *Assim, não faz sentido, e carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição das fracções identificadas nos autos, integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento;*

g) *A interpretação que a Fazenda Pública faz da norma em questão, é a de que esta apenas reconhece a possibilidade de ser atribuída a utilidade turística a empreendimentos que resultem de um directo investimento, traduzido quer na construção de empreendimentos novos, quer na remodelação, beneficiação ou reequipamento totais ou parciais, quer na realização de obras conducentes ao aumento da capacidade em, pelo menos, 50%;*

h) *Por esse motivo, o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/redução de pagamento de Sisa/Selo,*