

**Acórdão de 30 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 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 1193/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: E.....

Relatora: Exm<sup>a</sup>. Sr<sup>a</sup>. Cons<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Fernanda Maçãs.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### I-RELATÓRIO

1. E....., com os sinais dos autos, impugnou, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, as liquidações de IMT e IS, respeitantes aos DUCs n.ºs 160.009.019.942.003, no valor de € 22.100,00 e 163.409.001.585.131, no valor de € 2.720,00, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, por sentença proferida em 29 de Junho de 2012, julgou a impugnação procedente.

2. Não se conformando com tal decisão, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando as suas Alegações, com as seguintes Conclusões:

“A) Entendeu o Mm Juiz a quo que, “O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o seu funcionamento. A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas. Assim, 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 assim do disposto no artº 20º, n.º 1, do Decreto-Lei nº423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento.”

B) Com o devido respeito, entende a Representante da Fazenda Pública que fez o Tribunal a quo errada interpretação e aplicação do direito à matéria de facto subjacente.

C) O DL n.º 423/83 reestruturou profundamente o instituto de utilidade turística e previu, no seu artº 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) 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 04-09-2008.

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 04-09-2008.

G) Também não resulta da lei que a instalação dependa do início do funcionamento, mas antes, do preenchimento de todos os requisitos dos quais tal funcionamento dependa.

H) 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%.

I) 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.

J) 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.

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

M) Neste sentido vai o douto e recente Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul (rec.4.424/10), que se junta, e que pela primeira vez se pronunciou sobre a questão de fundo que divide as partes.

N) 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.

Nestes termos e nos melhores de direito, requer-se a revogação da sentença na parte ora recorrida, julgando-se a impugnação improcedente.”

3. O Recorrido deduziu Contra-alegações, com as Conclusões seguintes:

“1- A aquisição da fracção autónoma descrita nos autos por parte do ora recorrido deverá ser isenta do IMT e de 4/5 do IS que foram cobrado pelo Fisco, ao abrigo do disposto no artigo 20, n.º1 do DL. n.º 423/83 de 5 de Dezembro;

2- Com efeito, tal fracção faz parte do empreendimento turístico denominado “B..... - Aldeamento Turístico, Limitada”, ao qual foi atribuída a classificação de utilidade turística;

3- A classificação como de utilidade turística foi atribuída definitivamente ao referido empreendimento pelo Despacho nº3716/2011 do competente membro do Governo, publicado na II série do D.R. nº40 de 25 de Fevereiro de 2011 e decorrente do disposto no artigo 7º do D.L. atrás referido.

4- A atribuição de utilidade turística foi fixada “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”;

5- Quer isto significar que sendo a utilidade turística válida, ainda que, por “fictio legis”, desde 4 de Setembro de 2008 até 4 de Setembro de 2015 (7anos), acham-se reunidos os pressupostos fáctico-jurídicos para a concessão das isenções em causa;

6- Na realidade, assumindo que tais isenções são automáticas, no sentido de que não seria necessário despacho de concessão, ou seja, derivam da lei diretamente,

7- O empreendimento onde se integra a fracção autónoma adquirida pelo ora recorrido foi qualificado como de utilidade turística em data anterior a aquisição/rectius transmissão (posto que por força da retroatividade cominada no despacho de atribuição) e

8- O imóvel construído e a fracção autónoma adquirida pelo ora recorrido destinavam-se e ainda hoje se destinam à instalação de empreendimento turístico (Cfr. Acórdão de 1404.10, já citado);

9- Assim é justa e correta a interpretação extensiva do disposto no nº1 do artigo 20 do D.L. nº423/83 de 5 de Dezembro, uma vez que não é proibida por lei e o princípio do in dubio pro fisco já não tem relevância nem aplicabilidade (Cfr. artigo 11, nº1 da LGT);

10- Em suma, quando a fracção autónoma dos autos foi adquirida já se encontrava concluída e já se destinava à instalação de empreendimento turístico que de forma retroativa foi, e se manteve e mantém ainda, validamente qualificado como de utilidade turística (Cfr. artigos 13º nº1 e 12º nº2 do D.L. nº423/83 de 5 de Dezembro).

11-A isenção decretada pelo Tribunal a quo é por isso fundamentada na lei e deve ser mantida.

Termos em que, sempre com o douto suprimento de V. Exas. deve o presente recurso ser julgado improcedente e ser integralmente mantida a douta sentença proferida pelo Tribunal de 1ª instância.”

4. O Digno Representante do Ministério Público, junto do STA, emitiu Parecer, onde se pode ler, entre o mais:

“(…)”

A recorrente acima identificada vem sindicat a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, exarada a fls. 43/64, em 29 de Junho de 2012.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez deduzida contra a liquidação do imposto de selo, verba I.I, e IMT, por via da aquisição de fracção autónoma, para fins de exploração turística, integrante de um empreendimento turístico, a funcionar no prédio urbano designado “B..... ou B’.....”, no entendimento de que a aquisição do imóvel se destina à instalação de empreendimento turístico, nos termos e para os efeitos do estatuído no artigo 20.º do DL 423/83.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 85/87, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 684.º/3 e 685.º-A/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

O recorrido contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 106/107, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso merece provimento.

Situações em tudo idênticas à, ora, em apreciação têm vindo a ser decididas de forma pacífica pelo STA, no sentido da isenção de IMT e redução a 1/5 do Imposto de Selo.(Acórdãos de 1999.02.09-P. 907799; de 2010.01.20-P.934/09; de 2010.02.10-P.935/09; de 2010.04.14-P.0120/10, todos disponíveis no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)

De facto, tem entendido o STA que os benefícios fiscais previstos no art. 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, não foram revogados pelo DL 485/88, de 30/12, uma vez que o âmbito da revogação operada pelo artigo 3.º/22 deste último diploma restringe-se apenas aos benefícios fiscais atribuídos em sede de contribuição industrial e imposto complementar; que tais benefícios são de aplicação automática desde que verificadas as condições previstas nesse mesmo preceito: que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado 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 que atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição da utilidade pública.

No caso em análise apenas constitui objecto do recurso saber se a aquisição da fracção se destina à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, questão que nos citados acórdãos do STA, embora a situação fáctica seja similar à, ora, em apreciação, nunca foi directamente questionada, pois que se aceitou o destino à instalação de empreendimento e, por conseguinte, nunca foi analisada.

Entende a Fazenda Pública que a aquisição da fracção não se destinou à instalação do empreendimento, uma vez que tal instalação já havia sido feita pela outorgante vendedora e proprietária/exploradora do empreendimento, “B..... - Aldeamento Turístico, Limitada.”

Por sua vez o tribunal recorrido, o MP junto da 1.ª instância e a recorrida entendem, exactamente, o contrário, ou seja que a aquisição da fracção se destinou à instalação do empreendimento para os devidos e efeitos legais.

A nosso ver e ressalvado melhor juízo, a razão está do lado da recorrente, cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.

Na verdade, nos termos do estatuído no artigo 20.º/1 do DL 423/83, de 5/12, é condição para que seja concedida a redução do imposto de selo que a aquisição se destine à instalação de empreendimento turístico.

Ora, resulta, claramente, do probatório que à data da aquisição da fracção em causa (2009.09.28), o empreendimento turístico “Aldeamento Turístico – B’.....” já se encontrava, absolutamente, instalado e em funcionamento desde 2008.09.04, por promoção da entidade proprietária/exploradora “B..... — Aldeamento Turístico, Limitada”.

De facto, os recorridos não adquiriram a unidade de alojamento (fracção autónoma) para instalação de empreendimento turístico, uma vez que o mesmo já estava instalado, embora seja certo que o mesmo ficou afecto à exploração turística do empreendimento e do qual faz parte integrante.

Apenas a transmissão inicial beneficia de isenção de IMT e redução de IS a 1/5 e já não as transmissões subsequentes, como é o caso da aquisição, ora, em apreciação.

A redução do imposto de selo em 1/5 e a isenção de IMT consubstanciam um benefício fiscal (artigo 2.º/2 do EBF).

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).

As normas que estabelecem benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF).

De qualquer modo, 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).

A interpretação da sentença recorrida de que a isenção e redução de impostos se aplica, também, às transmissões subsequentes à inicial, ou seja, a respeitante à aquisição do imóvel por parte da entidade promotora do investimento, (ressalvada a situação, expressamente, prevista no n.º 2 do artigo 20.º do DL 423/83), a nosso ver, não tem na letra da lei a menor correspondência verbal, sendo, pois, ilegal. (No sentido da nossa posição já decidiu o TCAS, por acórdão de 18 de Outubro de 2011-P. 4424/10, conforme cópia junta a fls. 88/100.)

A sentença recorrida, merece, pois, censura.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a sentença recorrida e mantendo-se, consequentemente, na ordem jurídica as liquidações impugnadas.”

## II- FUNDAMENTOS

1-A Sentença, sob recurso, deu como provada a seguinte matéria:

“A) Em 28 de Julho de 2009, entre os Impugnantes, na qualidade de segundo outorgante e “B..... — ALDEAMENTO TURISTICO, LIMITADA”, com sede nas ....., ....., fregue-

sia de ....., concelho de Loulé, pessoa colectiva ....., na qualidade de primeiro outorgante, foi celebrada a escritura publica de compra e venda de fls. 10 a 13, que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 11):

«B) Declarou a Primeira Outorgante (fls. 11):

«Que vende aos representados da segunda outorgante, em comum, pelo preço e SEISCENTOS E OITENTA MIL EUROS, que já recebeu, a Fracção autónoma designada pelas letras CL, bloco B dezasseis, zona vista, fracção V trinta e cinco rés- do-chão, tipo T - dois, destinada a habitação e classificada para fins turísticos, de um prédio urbano denominado “B..... ou B’.....”, Aldeamento Turístico de Cinco Estrelas, situado em ....., freguesia de Almancil, concelho de Loulé, inscrito na matriz sob o artigo 12988, com o valor patrimonial tributável de 172.490,00 euros; descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número dez mil duzentos e oitenta e dois/dois mil e oito zero quatro zero nove, registada a favor da sociedade sua representada pelas Apresentações quarenta e seis, quarenta e sete e quarenta e oito de onze de Março de dois mil e três; registada 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) Declararam ainda os outorgantes (fls. 12):

Que nos termos do disposto no número 7 do artigo 54º do Decreto/Lei número 39/2008 de 7 de Março de 2008, fica arquivada no maço competente, e como parte integrante desta escritura uma cópia simples do título constitutivo do Empreendimento Turístico do qual faz parte a fracção autónoma transmitida, bem como cópia simples do título a que se refere o número 3 do artigo 45º do mesmo diploma legal. contrato de exploração turística.

Que o valor da prestação periódica devida pelo titular no primeiro ano, nos termos do respectivo título constitutivo, é de sete mil quinhentos e quarenta e cinco euros e oitenta e sete cêntimos.

D) Exibiram ainda (fls. 13):

Licença de utilização turística número 4309 de 05 de Março de 2009, emitida pela Câmara Municipal de Loulé, relativa ao prédio, na sua totalidade.

E) Em 25/08/2009, a Impugnante efectuou o pagamento do IMT e do IS, cfr. fls. 6 a 9.

F) Em 05/03/2009, a Câmara Municipal de Loulé emitiu a “LICENÇA DE UTILIZAÇÃO TURÍSTICA n.º 43/09” a favor do B..... - Aldeamento Turístico, Lda., que constitui fls. 41 da impugnação e que aqui se dá por integralmente reproduzido, donde resulta com interesse para a decisão:

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..... - Aldeamento Turístico, 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 7º 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 do 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, I. P. 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 reclamou graciosamente contra as liquidações de IMT e IS, cfr. reclamação graciososa em apenso.

I) No Serviço de Finanças de Loulé 2, foi prestada a seguinte informação de fls. 35 da reclamação graciososa que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos.

J) Na Direcção de Finanças de Faro, foi proferida a informação de fls. 49 e segs., 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.e., 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 nº2073. 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 simila-

res, 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.º 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/instalar 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 no 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/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 perfi-

lhados 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 “sela 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 200 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 consequente 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:

(...)

X 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, 2011/07/28»

K) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte projecto de despacho (fls. 49 da reclamação graciosa):

«Concordo

Indefiro nos termos propostos

2011/07/28»

L) A Impugnante notificada, não exerceu o direito de audição, cfr. fls. 56 da reclamação graciosa.

M) Foi elaborada a informação de fls. 58 e 59 da reclamação graciosa, que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

#### «I- DIREITO DE AUDIÇÃO

O reclamante foi devidamente notificado do projecto de despacho, na pessoa do seu mandatário, através carta registada de 2011/07/29 (RM 6448 68860 PT).

O reclamante não exerceu o seu direito de audição para que foi notificado pelo ofício nº261 4.

#### II - PARECER

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

### III - PROPOSTA DE DECISÃO

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

(...)

X Indeferida

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

Direcção de Finanças de Faro, 2011/09/26»

N) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho (fls. 58 da reclamação graciosa).

«Concordo.

Torno definitivo o projecto de despacho de indeferimento de 2011/07/28 Faro, 2011/09/27»

O) A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior por carta registada expedida em 28/09/2011.

P) A petição inicial foi apresentada em 28/09/2011, cfr. carimbo apostado a fls. 3.”

## 2- DE DIREITO

### 2.1. Das questões a apreciar e decidir

Resulta do probatório que o ora recorrido adquiriu, por escritura pública de 28 de Agosto de 2009, a fracção autónoma designada pelas letras “CL”, integradas no prédio urbano em regime de propriedade horizontal denominado “B..... ou B’.....”, Aldeamento Turístico de cinco estrelas, freguesia de Almancil, Concelho de Loulé, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística.

Pela aquisição das referidas fracções foi naquela data liquidado Imposto de Selo e de IMT, porquanto ainda não haviam sido atribuídos os benefícios fiscais decorrentes da utilidade turística.

Pelo Despacho n.º 3716/2011, publicado no Diário da República 2ª Série, n.º 40, de 25 de Fevereiro, foi concedido, ao abrigo do disposto no art. 2º, n.º 1, e 7º, n.º 3, 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 o ora recorrido deduziu reclamação contra as liquidações de IMT e de Imposto de Selo, que foram indeferidas.

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 deviam ser restituídos aos impugnantes os montantes de impostos referentes a IMT e 4/5 do IS liquidados e pagos, 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 isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento para exploração turística.

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 este não só já se encontrava instalado, como também já se encontrava em funcionamento desde 2008/09/04 (Conclusão F);

- “(...) 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 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” [Conclusão J];

- “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 L)].

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 isenção de IMT e da redução de 1/5 do Imposto de Selo, nos termos do n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Verifica-se, assim, que a questão gira em torno do problema de saber se a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83.

Assim recortada a questão a mesma prende-se com o sentido e alcance do conceito de «instalação» consagrado no art. 20º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, o que significa que é idêntica à que foi já decidida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no Acórdão deste STA, de 23/1/2013, rec. n.º 968/12, em que fomos relatora por vencimento e designação nos termos da parte final do n.º 4 do art. 713º do CPC.

Assim, remetendo para a fundamentação desse aresto e acolhendo-a, concluímos que, para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 1 do art. 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5/12, a primeira aquisi-

ção de fracção destinada à exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento, razão pela qual, em procedência das Conclusões da recorrente e no provimento do recurso, haverá que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

### III- DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pelo recorrido, em 1ª instância e no STA, por ter contra-alegado.

Junte cópia certificada do Acórdão proferido em 23/1/2013, no rec. n.º 968/12 (julgamento ampliado).

Lisboa, 30 de Janeiro de 2013. — *Fernanda Maçãs* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes* (art. 8º, nº3, CC e acórdão de 23 de Janeiro de 2013, proferido no proc. 968/12).

Nota: O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao *Diário da República*, no volume correspondente à data em que foi proferido.

## Acórdão de 30 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, nºs. 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.*