

oposição de acórdãos quanto à questão de determinação do momento do vencimento do crédito fiscal, negando provimento ao recurso.

Custas pela recorrente

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Pedro Manuel Dias Delgado (relator)* — *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *José Maria da Fonseca Carvalho* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes*.

(¹) *Sic*

(²) Neste sentido vide Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 07.03.1990, processo n.º 4295, in AP-DR de 30.06.1992, pag. 2548.

(³) Vide, neste sentido, Rui Duarte Morais, *A Execução fiscal*, 2ª edição, Almedina, pag. 34.

(⁴) Vide, neste sentido, Lopes de Sousa, ob. citada, pag. 323, e os Acórdãos desta Secção de 06.04.2011, recurso 981/10, de 14.04.2010, recurso 51/10, ambos in www.dgsi.pt.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Assunto:

Decisão arbitral. Recurso para uniformização de jurisprudência. Utilidade Turística.

Sumário:

- I — O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr: o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr: o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)*
- II — O conceito de “instalação” fixado no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 3/2013 para efeitos de aplicação da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, não resulta, apenas e só, do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, antes da teleologia da norma atributiva do benefício fiscal e dos respectivos elementos histórico e sistemático, daí que seja aplicável a transmissões ocorridas antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março.*

Processo n.º 1297/14-50.

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrida: Z..., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Autoridade Tributária e Aduaneira, vem, nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), interpor recurso para este Supremo Tribunal da decisão arbitral proferida em 2 de Outubro de 2014 no processo n.º 122/2014, por alegada contradição com o decidido no Acórdão deste STA de 23 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 1195/12, transitado em julgado.

A recorrente termina a sua alegação de recurso formulando as seguintes conclusões:

A – O recurso para uniformização de jurisprudência previsto e regulado no artigo 152.º do CPTA aplicável “ex vi” artigo 25.º do RJAT tem como finalidade a resolução de um conflito sobre a mesma questão fundamental de direito.

B – No caso vertente encontram-se reunidos os requisitos para que se tenha por verificada a alegada oposição de acórdãos. Vejamos,

C – Ambas as situações versam sobre situações substancialmente idênticas:

a) Subjacente quer ao acórdão Fundamento no processo n.º 0119/12, de 23.04.2013 já transitado em julgado, quer à decisão arbitral recorrida está a interpretação do regime de isenção em sede de

IMT previsto no n.º 1 do art. 20.º do DL 423/83 para as aquisições de fracções autónomas em empreendimentos turísticos de utilidade turística;

b) Verifica-se, quer numa situação quer na outra, que as fracções autónomas foram adquiridas em datas posteriores à emissão da licença de utilização e ao reconhecimento do estatuto de utilidade turística, no caso do Acórdão Fundamento: Ac. do STA no processo n.º 1195/12 a aquisição ocorreu em 30.03.2007 e o reconhecimento da utilidade turística a título prévio ocorreu em 20.08.2006 e no caso da decisão arbitral a aquisição ocorreu em 02.12.2005 e o reconhecimento da utilidade turística a título prévio ocorreu em 02.06.2005.

c) Ambas as decisões se pronunciaram sobre a aplicação do acórdão do Supremo tribunal Administrativo uniformizador de Jurisprudência no processo 3/2013.

Contração sobre a mesma questão fundamental de direito

D – Considera a decisão recorrida que a interpretação e o alcance a conferir ao do n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83 com a uniformização de jurisprudência estabelecida pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 3/2013 apenas pode ocorrer após a entrada em vigor do DL 39/2008, de 7 de Março e como tal não é aplicável às aquisições ocorridas em 2005.

E – Considerou o Acórdão fundamento aplicável a aquisições ocorridas em 30.3.2007 o entendimento uniformizador constante do Ac. do STA 3/2013, portanto aplicável às situações ocorridas antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março.

F – donde se verifica na decisão recorrida e no acórdão Fundamento soluções opostas e contraditórias relativamente à interpretação do n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83.

G – Demonstrada a contração deve o Supremo Tribunal administrativo, no caso concreto, proceder à anulação da decisão arbitral e realizar nova apreciação da questão em litígio.

Vícios da decisão recorrida

H – A decisão recorrida incorre em manifesto erro de julgamento de direito expresso na decisão recorrida, na medida em que o tribunal arbitral singular adoptou uma interpretação do n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83 que não está em conformidade com a letra e com o sentido da lei nem com a jurisprudência dos tribunais superiores consolidada na ordem jurídica portuguesa em violação do art. 8.º, n.º 3 do Código Civil que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

I – É pois, assim, inteiramente justificado o recurso à presente via processual para uniformização de jurisprudência, com a consequente anulação da decisão arbitral recorrida e substituição por outra que, ao contrário do decidido na decisão recorrida, proceda a uma correcta interpretação e aplicação da citada norma legal em conformidade, aliás, com a vasta jurisprudência consolidada dos tribunais superiores sobre a mesma matéria.

Termos em que deve o presente recurso para Uniformização de Jurisprudência ser aceite e posteriormente julgado procedente, por provado, sendo, em consequência, nos termos e com os fundamentos acima indicados revogada a decisão arbitral recorrida e substituída por outro Acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente.

2 – Contra-alegou a recorrida Z....., Lda., concluindo nos seguintes termos:

a) O recurso vem interposto da decisão arbitral proferida pelo CAAD, em 2 de Outubro de 2014, no âmbito do pedido de constituição arbitral n.º 122/2014 – T.

b) A AT interpôs recurso por alegada oposição da decisão recorrida com o Acórdão desse Ilustre Supremo Tribunal Administrativo, de 23/04/2013, no âmbito do processo n.º 01195/12 e que vem apresentado como “acórdão fundamento”.

c) a questão de fundo em apreço naqueles autos prende-se com a aplicação do artigo 20.º do decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro e a aplicação da isenção de IMT (sis) dali resultante, a qual, segundo alega a AT, teria sido reconhecida indevidamente pelo notário à ora recorrida, uma vez que a aquisição das fracções por parte desta não se destinou à “instalação” de um empreendimento.

d) Mesmo centrando a discussão da matéria em apreço na questão do conceito de instalação do empreendimento e da medida em que tal conceito deve ser utilizado para dar corpo ao benefício fiscal que subjaz à questão em discussão, é claro que a fundamentação da AT labuta em erro insanável de facto e de Direito.

e) Fazendo apelo aos argumentos aduzidos na decisão recorrida, com os quais concordamos na íntegra e que aqui damos por reproduzidos para todos os efeitos, não podemos deixar de concluir que aquela decisão, pressupõe a análise de um quadro factual diverso do que subjaz à decisão colhida no acórdão fundamento – mormente em face do diferente quadro legal aplicável em face da aplicação da lei no tempo, os quais, como se verá, não são devidamente considerados nas alegações de recurso entretanto apresentadas pela AT.

f) o DL 423/83 não nos dá um conceito do que é “instalação” e a legislação aplicável ao tempo da transmissão, o RJFET, aprovado pelo DL 167/97 (artigo 9.º diz-nos que: “para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou

da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”. Esta noção como a própria norma esclarece é só para efeitos deste diploma.

g) O próprio RJIEFT, aprovado pelo DL 39/2008 de 7 de Março, **não aplicável ao caso concreto por ter entrado no ordenamento jurídico posteriormente à transmissão**, também não nos dá a noção de “instalação”, distingue, no entanto, a fase de instalação e a fase de exploração e funcionamento.

h) A matéria de facto provada permite-nos afirmar que a requerente não faz a exploração do seu apartamento e que o mesmo foi integrado no conjunto do empreendimento.

i) Sendo assim a aquisição da fracção em causa fez parte do processo de instalação do empreendimento, e a sua não inclusão não só desvirtua o mesmo, como poderia por em causa o seu reconhecimento de utilidade turística, previamente concedido.

j) O acórdão invocado decide sobre uma transmissão ocorrida em 3 de Agosto de 2009 altura em que o quadro legal destes empreendimentos turísticos era o RJIEFET, aprovado pelo DL 39/2008 de 7 de Março, enquanto que a situação concreta dos presentes autos se situa em 02 de Dezembro de 2005, altura em que vigorava o RJIFET, aprovado pelo DL 167/97.

k) É manifestamente diverso o quadro legal em que coube a cada um dos Tribunais decidir, sendo que, por impossibilidade objectiva, não se podem considerar opostas duas decisões que apreciam situações distintas nos seus pressupostos.

l) A interpretação e alcance a conferir ao n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83, com a uniformização estabelecida pelo acórdão referido, só poderá ser aceite para as transmissões ocorridas após a entrada em vigor do DL 39/2008, de harmonia com o estabelecido sobre a lei tributária no tempo, prevista no artigo 12.º da LGT.

m) O conceito de instalação do n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83, para o caso concreto, tem de ser encontrado à luz do ordenamento jurídico ao tempo em vigor, nomeadamente o já referido DL 167/97, que na sua parte preambular diz-nos sobre o promotor o seguinte: “... o promotor é o primeiro responsável pelo cumprimento das regras respeitantes aos empreendimentos, pois esse cumprimento só será avaliado para efeitos de classificação e não da entrada em funcionamento do empreendimento. Significa isto que o empreendimento entra em funcionamento à responsabilidade do promotor, pois a existir modificação da classificação provisória que havia sido atribuída ao empreendimento, tal resultará apenas da falta de cumprimento das normas que o mesmo conhece.

n) A isenção do n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83 dirige-se às aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos classificados de utilidade turística, e os factos provados demonstram que a aquisição em causa contribui de forma decisiva para a instalação do empreendimento turístico X.....

o) A liquidação de IMT posta em crise, viola o disposto no n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83.

p) Não pode proceder a alegada oposição de acórdãos que vem invocada pela AT, quer porque ela não existe, quer porque, a admitir-se a sua existência, sempre seria de concluir e de relevar a diversidade das situações que lhe subjazem.

TERMOS EM QUE, E NOS MAIS DE DIREITO, DEVERÁ O RECURSO IMPROCEDER, POR INFUNDADO E NÃO PROVADO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 126/127 dos autos, no sentido de que para além de identidade factual, ocorre divergência no essencial quanto ao direito, havendo jurisprudência consolidada do STA no sentido do que foi decidido no acórdão indicado em fundamento e, quanto ao mérito, que tendo a aquisição da fracção em causa ocorrido após as respetivas operações urbanísticas se encontrarem devidamente licenciadas e sendo outra a empresa exploradora do empreendimento, a V....., SA, resulta, ao contrário do decidido não ser de reconhecer que a recorrente gozasse da pretendida isenção, sendo afinal legal a liquidação que veio a ser efectuada.

4 – Cumprido o estipulado no n.º 2 do artigo 92.º do CPTA, cumpre decidir em conferência no Pleno da Secção.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

Importa decidir previamente da verificação dos pressupostos substantivos dos quais depende o prosseguimento para conhecimento do mérito do presente recurso para uniformização de jurisprudência, a saber a existência de contradição entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão invocado como fundamento relativamente à mesma questão fundamental de direito e bem assim a de que a decisão arbitral recorrida não se encontre em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada da Secção.

Verificados aqueles pressupostos, haverá que conhecer do mérito do recurso, julgando se bem andou a decisão arbitral recorrida ao julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando o acto de liquidação de IMT sindicado.

6 – Matéria de facto

6.1 É do seguinte teor o probatório fixado na decisão arbitral recorrida:

a) O objecto societário da requerente é a gestão e administração de patrimónios imobiliários, compra e venda de imóveis, bem como a prestação de serviços conexos;

b) No exercício da sua actividade a requerente adquiriu a fracção AV do prédio urbano inscrito na respectiva matriz sob o artigo 12856 da freguesia de, concelho de Loulé, destinada a serviços e integrado no Empreendimento Turístico X.....;

c) A aquisição ocorrida em 02/12/2005 por escritura pública de compra e venda, celebrada no Cartório Notarial de, visou a exploração comercial após a instalação como componente do empreendimento turístico, tendo para o efeito celebrado um contrato de exploração turística nos termos do qual cedeu o direito exclusivo de exploração à empresa V....., SA;

d) A V..... SA é a exploradora do Hotel e dos apartamentos turísticos X..... e por força do contrato a requerente obrigou-se a entregar a fracção, livre, em funcionamento e apta à utilização turística, com mobiliário e equipamento adequado ao nível do empreendimento classificado de 5 estrelas e a sua manutenção inerente a esta classificação;

e) Obrigou-se ainda a requerente a constituir e manter em vigor seguro sobre a fracção que cubrisse riscos de derrocada, incêndio, terramoto, trovoadas, explosões e responsabilidade civil, autorizou a que fossem feitas substituições e ou reparações do mobiliário e equipamento, a sua manutenção e eliminação de defeitos;

f) Estipulou-se ainda que em caso de venda a requerente terá de comunicar à V....., devendo assegurar que o eventual comprador se submeteria ao contrato, que a obrigação de pagamento de impostos, contribuições e taxas são da responsabilidade da requerente;

g) O reconhecimento da utilidade turística foi atribuído a título prévio por despacho do Senhor Secretário de Estado do Turismo de 02 de Junho de 2005 que veio a ser confirmado em 07 de Maio de 2007 por despacho da mesma entidade, a favor de U..... SA, pelo período de sete anos a contar da emissão da licença de utilização de 30 de Setembro de 2005;

h) A fracção em causa é uma das unidades de alojamento individualizadas e autónomas que integram o conjunto turístico X....., cuja instalação definitiva dependeu a completa instalação do empreendimento;

i) Na escritura de compra e venda da fracção em questão, celebrada em 02/12/2005, foi reconhecido pelo senhor notário que “esta transmissão encontra-se isenta do pagamento do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, nos termos do disposto no artigo 20.º do Decreto-Lei número 423/83 de 5 de Dezembro”

6.2 Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

A) Pelo “Acordo de Cessão da Posição Contratual” foi transmitida aos impugnantes a posição de promitente-comprador no contrato-promessa de compra e venda da fracção “GE” do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086, da freguesia de ..., no concelho de Loulé, cfr: contrato de fls. 60 e segs. que aqui se dá por integralmente reproduzido.

B) Os ora Impugnantes adquiriram à “F..., SA, por escritura pública datada de 30 de Março de 2007, a fracção “GE” do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086, da freguesia de ..., no concelho de Loulé, cfr: contrato de fls. 60 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzido.

C) A fracção acima referida insere-se no aldeamento turístico «E...», moradia 4, respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 140), da freguesia de ... e concelho de Loulé cfr: fls. 47.

D) Em 30 de Março de 2007, entre os Impugnantes e o g..., S.A. pessoa colectiva n.º ..., foi celebrado contrato promessa de exploração turística da fracção Imobiliária a que se refere a alínea B), cfr: contrato de fls. 51 e segs. que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E) Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, publicado na 2.ª série do DIÁRIO DA REPÚBLICA EM 10 DE Outubro do mesmo ano – cfr: cópia do Aviso n.º 3000216660, da Comissão de Utilidade Turística, foi reconhecida a utilidade turística, atribuída a título prévio ao aldeamento Turístico E..., cfr: fls. 53 da reclamação graciosa 1082201004001257.

F) A Administração Fiscal procedeu a uma acção inspectiva à Impugnante elaborou o relatório de fls. 43 e segs. da reclamação graciosa 1082201004001257 em apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido e donde resulta com interesse para a decisão:

«I. CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

I – 1. Resumo das correcções resultante da acção de inspecção Vide mapa resumo na página 1.

I – 2. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

O sujeito passivo, D..., NIF..., adquiriu a fracção autónoma (114) designada pela letra GE, do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 166), sito em E..., da freguesia de ... e concelho de Loulé, beneficiando indevidamente da isenção de IMT, bem como da redução a um quinto do imposto de selo, ao abrigo do art. 20.º do DL 423/83, de 5 de Dezembro.

Face ao exposto, e conforme se encontra demonstrado no Capítulo III, da presente acção resultaram as seguintes correcções:

Matéria Colectável — € 275.000,00

IMT — € 17.875,00

Selo — € 1.760,00

II OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

II - 1. Ordem de serviço e período em que decorreu a acção

A presente acção inspectiva é efectuada em cumprimento da ordem de serviço n.º 01200900727, de 14/04/2009, sendo iniciada em 28/04/2009 e concluída em 29/04/2009.

II - 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Motivo: Código PNAIT 121.21.038 – Diversos (Determinado por despacho do Director de Finanças) – Despacho do Sr. Director de Finanças de 14/04/2009

Âmbito: Parcial (IMT e Imposto de Selo) Incidência temporal: Exercício de 2007

II - 3. Outras situações

Sendo do conhecimento desta Divisão de Inspeção Tributária (DIT III) que o contribuinte D..... NIF, em 30/03/2007, celebrou no Cartório Notarial da Lic. H....., a escritura de compra e venda da fracção autónoma (1/4) designada pela letra SE, do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 11086 (MORADIA 166), sito no aldeamento E....., freguesia de e concelho de Loulé, para a qual foi reconhecida, indevidamente, pelo notário, a isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), ao abrigo do art. 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro (Utilidade Turística), foi o mesmo notificado para proceder ao respectivo pagamento voluntário de IMT.

Sem que, dentro do prazo fixado (15 dias), tivesse vindo a regularizar a situação tributária, foi emitida a presente ordem de serviço, tendo em vista a respectiva tributação em sede de IMT e Imposto de Selo.

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. No decurso da presente acção verificou-se que o contribuinte D....., NIF, em 30-03-2007, por escritura pública de compra e venda (Esc.º n.º 1676 (1)) celebrada no Cartório Notarial da Lic. H....., adquiriu a já referida fracção (1/4) (Moradia 166), à empresa F....., SA, NIPC

2. O promotor imobiliário do referido aldeamento foi a sociedade F....., SA, NIPC

3. Foi publicado no Diário da República, 2ª série – n.º 195 – 10 de Outubro de 2006, o Aviso da Comissão de Utilidade Turística, com o seguinte teor: “Por despacho do Secretário de Estado do Turismo de 25 de Agosto de 2006, foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao aldeamento turístico E....., com emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal em 21 de Novembro de 2005...” (Anexo 1)

4. Nos termos do n.º 1 do art. 11.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, a utilidade turística valerá pelo prazo e nos termos fixados no respectivo despacho de atribuição.

5. Como se pode verificar no despacho de atribuição de utilidade turística ao Aldeamento Turístico E....., nada consta referente à isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT).

6. A isenção de IMT concedida pelo notário baseou-se no estabelecido no n.º 1 do art. 20.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro, o qual refere que: “São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto de 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”.

7. Da leitura desse dispositivo legal excluem-se os empreendimentos qualificados de utilidade turística já instalados que não sejam objecto de remodelação ou ampliação. A intenção em isentar de IMT estas aquisições visam, tão somente, o fomento e melhoria qualitativa de novos empreendimentos.

8. Ora, pelo já mencionado, a isenção de IMT, bem como a redução a um quinto do imposto selo, foi reconhecido indevidamente pelo notário, pelo seguinte:

i) O despacho de atribuição de utilidade turística nada refere quanto à isenção de IMT;

ii) A aquisição da fracção por parte do adquirente não se destinou à instalação do referido empreendimento

9. Assim, o reconhecimento indevido desta situação resultou na falta de entrega de IMT e Imposto de Selo, como se demonstra:

Descrição	Fundamentação	Valor
Valor de aquisição .....	.	€ 1.100.000,00
Data de aquisição .....	.	30-03-2007
Valor Patrimonial ao tempo .....	.	€ 1.090.360,00
Valor Patrimonial definitivo .....	.	€ 437.140,00
Matéria Colectável	Art. 12.º CIMT (1/4)	€ 275.000,00
IMI	Art. 17.º CIMT	€ 17.875,00
Selo devido	Art. 9.º CIS (verba 1.1)	€ 2.200,00
Selo pago na escritura .....	.	€ 440,00
Selo em falta .....	.	€ 1.760,00

Cálculo do IMT: (€ 1.100.600,00 x 1/4 x 6,5% Cálculo do IS (1.100.000, 00x414,)x 0,8%] x4/5
IX. DIREITO DE AUDIÇÃO - Fundamentação

Foi remetido em 06/05/2009 para o domicílio fiscal do sujeito passivo, por carta registada, o projecto de conclusões do relatório de inspecção, nos termos previstos no artigo 60.º da Lei Geral Tributária e artigo 60.º do Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária, para efeitos do exercício do Direito de Audição (10 dias). Verificou-se que esse direito não foi exercido. Como tal tornam-se definitivas as conclusões da presente acção constantes neste Relatório.

Direcção de Finanças de Faro, 2009-05-26»

H) [(Não há alínea G.)] Sobre o relatório a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres e despacho de concordância de fls. 43 da reclamação graciosa que aqui se dão por reproduzidos.

I) Para cada um dos restantes 3 Impugnantes a Administração Fiscal elaborou um relatório de inspecção idêntico ao que é referido nas alíneas anteriores, cfr. fls. processo de reclamação graciosa em apenso.

J) Em 31/08/2009, os impugnantes efectuaram o pagamento do IS, cfr. fls. 21 a 24 da reclamação graciosa 1082201004001257, em apenso.

K) Pelo nossos [da AT, entenda-se] ofícios n.º 7675, 7668, 7674 e 7658, todos datados de 30 de Novembro do ano de 2009, foram os impugnantes notificados para efectuar o pagamento, mediante guias a solicitar previamente neste serviço de finanças, das quantias devidas pela aquisição do prédio urbano inscrito sob o artigo n.º 11086, fracção “GE”, da freguesia de....., concelho de Loulé, acrescidos de juros compensatórios, cfr. fls. 60 do processo administrativo apenso.

L) Em 07/04/2010, os ora Impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra as liquidações de IMT e de IS, cfr. fls. 2 do processo de reclamação em apenso com os n.ºs 108220100400 1303, 108220 1004001265, 1082201004001257, 1082201004001290.

M) A reclamação graciosa 1082201004001257 foi indeferida por despacho de 25/05/20 10, notificado em 02/06/2010, cfr. fls. 83 a 89.

N) A reclamação graciosa 108220 1004001265 foi indeferida por despacho de 25/05/2010, notificado em 02/06/2010, cfr. fls. 84 a 80.

O) A reclamação graciosa 1082201 004001290 foi indeferida por despacho de 27/05/2010, notificado em 02/06/2010, cfr. fls. 83 a 89.

P) A reclamação graciosa 108220100400 1303 foi indeferida por despacho de 27/05/2010, notificado em 02/06/2010, cfr. fls. 82 a 88.

Q) A petição inicial foi apresentada em 17/06/20 10, cfr. fls. 40.

R) Dão-se por reproduzidos os recibos de fls. 21 a 24.[...]

2.3 – FACTOS NÃO PROVADOS:

Para a decisão da causa, sem prejuízo das conclusões ou alegações de matéria de direito produzidas, de relevante, nada mais se provou».

7 – Decidindo

7.1. Da verificação dos pressupostos substantivos do recurso

Dispõe o n.º 2 do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), ao abrigo da qual foi o presente recurso interposto, que: *A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.*

Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo preceito legal que: *Ao recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.*

Importa, pois, em primeiro lugar, apreciar se existe **oposição entre a decisão arbitral recorrida e o Acórdão deste STA invocado como fundamento quanto à mesma questão fundamental de direito** e, após - caso seja de reconhecer a existência de tal oposição -, **se a orientação perfilhada na decisão arbitral recorrida está ou não de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo**, pois que apenas no caso de o não estar haverá que admitir o recurso, ex vi do n.º 3 do artigo 152.º do CPTA (aplicável por remissão do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).

Como se deixou consignado no acórdão do Pleno desta secção do STA de 4 de Junho de 2014, rec. n.º 01763/13, para apurar da existência de contradição sobre a **mesma questão fundamental de direito** entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento é exigível *«que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. (Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. n.º 598/08 e do*

Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. n.º 557/08; bem como Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.; e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279º pp. 400/403.)».

Vejamos se tais pressupostos se verificam no caso dos autos.

A decisão arbitral recorrida julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral interposto pela sociedade ora recorrida, anulando a liquidação de IMT sindicada, no entendimento de que a aquisição da fracção autónoma em causa, ocorrida em 2 de Dezembro de 2005, beneficiava da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83. Por sua vez, o Acórdão invocado como fundamento concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença do TAF de Loulé que julgara procedente impugnação de liquidação de IMT e de Selo devidos pela aquisição, em 30 de Março de 2007, de fracção de prédio urbano inserida em aldeamento turístico, mantendo a liquidação sindicada, no entendimento de que a referida aquisição não beneficiava da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83.

A questão fundamental de direito num e noutro aresto era a mesma - a de saber se a aquisição de fracção autónoma em empreendimento turístico beneficiava ou não da isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro -, tendo sido objecto de decisões expressas opostos num e noutro.

Não porque os factos dados como assentes nos probatórios respectivos sejam diversos do ponto de vista da sua subsunção normativa – porque não obstante nas alíneas c) e h) do probatório fixado na decisão arbitral recorrida se ter consignado que a aquisição em causa se destinou à *instalação* do empreendimento, tais afirmações não constituem factos, antes asserções meramente conclusivas e reveladoras de uma pré-compreensão da solução que se iria imprimir à decisão arbitral -, antes porque enquanto no Acórdão fundamento se aderiu – tendo *em conta a suprema importância da uniformidade de jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, sobretudo em face da segurança e estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e aceder, e que encontra consagração no art. 8.º, n.º 3 do Código Civil* -, à orientação jurisprudencial fixada no acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013 – nos termos da qual *o conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do artigo 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou 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 e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»* -, a decisão arbitral recorrida entendeu que a interpretação e alcance a conferir ao n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83, com a uniformização estabelecida pelo o acórdão referido, só poderá ser aceite para as transmissões ocorridas após a entrada em vigor do DL 39/2008, de harmonia com o estabelecido sobre a aplicação da lei tributária no tempo, prevista no artigo 12.º da LGT e decidiu, ao invés, que a aquisição aqui em causa contribuiu de forma decisiva para a instalação do empreendimento turístico X....., pelo que beneficiaria da referida isenção.

Há, pois, entre a decisão arbitral recorrida e a sufragada no Acórdão fundamento oposição relativamente à mesma questão fundamental de direito, sendo manifesto que a decisão arbitral recorrida de apartou - expressa e deliberadamente -, *da jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão*, expresso no já referido Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013 e reafirmado em dezenas de acórdãos que, posteriormente àquele e em obediência ao aí consignado, foram emanados deste STA.

Deve, pois, o recurso prosseguir para conhecimento do respectivo mérito.

7.2. Do mérito do recurso

Entendeu a decisão arbitral recorrida (cfr. a alínea p) da respectiva fundamentação de direito) que *a interpretação e alcance a conferir ao n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83, com a uniformização estabelecida pelo o acórdão referido, só poderá ser aceite para as transmissões ocorridas após a entrada em vigor do DL 39/2008, de harmonia com o estabelecido sobre a aplicação da lei tributária no tempo, prevista no artigo 12.º da LGT*, porquanto o acórdão invocado decide sobre uma transmissão ocorrida em 3 de Agosto de 2009 altura em que o quadro legal destes empreendimentos turísticos era o RJJEFET, aprovado pelo DL 39/2008 de 7 de Março, enquanto que a situação concreta dos presentes autos se situa em 02 de Dezembro de 2005, altura em que vigorava o RJJFET, aprovado pelo DL 167/97 de 04 de Julho (cfr. a alínea n) da respectiva fundamentação de direito).

Sendo verdade que o concreto caso que deu origem ao Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2001 respeita a uma transmissão ocorrida em 2009 e que a generalidade dos casos similares aos presentes autos decididos por este STA se reportam igualmente a transmissões ocorridas em data posterior à da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março, este STA já teve oportunidade de afirmar a aplicação da orientação jurisprudencial uniformizadora fixada a transmissões ocorridas

em data anterior à da entrada em vigor daquele diploma – cfr., para além do Acórdão apontado como fundamento, os Acórdãos do STA de 6 de Fevereiro de 2003, rec. n.º 1168/12, de 13 de Fevereiro de 2013, rec. n.º 881/13 e de 18 de Dezembro de 2013, rec. n.º 1168/12 – porquanto o conceito de “instalação” a que se chegou naquele Acórdão Uniformizador não resulta, apenas e só, do Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março – que, aliás, nenhum conceito de «instalação» fornecia, ao contrário do que sucedia com o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de Julho, na sua redacção originária e na que lhe foi depois conferida pelo Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de Março -, antes da teleologia da norma atributiva do benefício fiscal e dos respectivos elementos histórico e sistemático.

Daí que não se vislumbre razão válida para não vincular o caso dos autos à interpretação do conceito de “instalação” fixado naquele Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, como, aliás, o fizeram espontaneamente outras decisões arbitrais proferidas em casos semelhantes (cfr. as decisões arbitrais proferidas nos processos 102/2014, 104/2014 e 110/2014, disponíveis no sítio da internet do CAAD), cumprindo o dever imposto ao julgador a que se refere o n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil.

Razão pela qual haverá que, no provimento do recurso, anular a decisão arbitral recorrida (artigo 152.º, n.º 6 do CPTA) e, em substituição, julgar improcedente o pedido, mantendo a liquidação de IMT sindicada.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular a decisão arbitral recorrida e, em substituição, julgar improcedente o pedido, mantendo a liquidação sindicada.

Custas pela recorrida.

Comunique-se ao CAAD.

Lisboa, 15 de Abril de 2015. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* - *Ana Paula da Fonseca Lobo* — *José Maria da Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 15 de Abril de 2015.

Assunto:

Decisão arbitral. Recurso para uniformização de jurisprudência.

Sumário:

O recurso para o STA de decisão arbitral pressupõe que se verifique, entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, oposição quanto à mesma questão fundamental de direito (cfr. o n.º 2 do artigo 25.º RJAT), não devendo, ainda, o recurso ser admitido – ou sendo-o, não devendo prosseguir para conhecimento do respectivo mérito – se, não obstante a existência de oposição, a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, aplicável “ex vi” do disposto no n.º 3 do artigo 25.º do RJAT)

Processo n.º 1563/14-50.

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Autoridade Tributária e Aduaneira, vem, nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), interpor recurso para este Supremo Tribunal da decisão arbitral proferida em 24 de Novembro de 2014 no processo n.º 429/2014, por alegada contradição com o decidido no Acórdão deste STA de 18 de Junho de 2014, proferido no recurso n.º 1689/13, transitado em julgado.