

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 105/2014 -T

Tema: IMT - Isenção do artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 105/2014 – T

Tema: IMT – Isenção do artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro

O árbitro Guilherme W. d'Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 14 de abril de 2014, decide nos termos que se seguem:

I - RELATÓRIO

1. No dia 10.02.2014, o contribuinte “A” e a contribuinte “B”, apresentaram um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 11.02.2014 e automaticamente notificado à AT em 12.02.2014.
3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.

4. Em 27.03.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 14.04.2014.
6. No dia 01.07.2014 teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada ata da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.
7. O representante da Requerente declarou prescindir da realização da prova testemunhal e ambas as partes declararam prescindir da apresentação de alegações.
8. Nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal fixou a data de 20.09.2014 para a prolação da decisão arbitral.
9. Contudo, tendo-se verificado que a Requerente havia protestado juntar um documento (documento 4) com relevância para a decisão da causa, e que não o tinha ainda feito na data devida para a prolação da decisão, foi aquela notificada, no dia 01.10.2014, para o fazer no prazo de 5 dias.
10. Através de despacho de 01.10.2014, foi a Requerente notificada para juntar o documento que havia protestado juntar como documento 4.
11. Não o tendo feito até ao dia 29.10.2014, o Tribunal prorrogou o prazo de decisão por 2 meses, tendo concedido cinco dias mais à Requerente para juntar o documento 4.
12. Através de despacho de 10.11.2014, o Tribunal admitiu a junção do documento em questão e concedeu prazo à AT para se pronunciar sobre o mesmo.
13. No presente processo arbitral, pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do ato de liquidação adicional de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), no valor de € 20.150,00, emitido pelo Serviço de Finanças de Loulé ... (Quarteira) com referência à aquisição, pelos Requerentes, à sociedade “C”, S.A., em 27.01.2006, da fração AN do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ..., em Vilamoura, freguesia de Quarteira, concelho de Loulé.

13.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. O ato de liquidação adicional de IMT em causa tem por base a aplicação indevida à transmissão que está na sua origem da isenção prevista no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro. A AT entende que, uma vez que a utilidade turística a que alude aquela norma foi requerida e atribuída à empresa que construiu o empreendimento, os sujeitos passivos que adquiriram os imóveis à referida sociedade adquiriram-nos num empreendimento já construído e instalado, pelo que não poderiam beneficiar da referida isenção de IMT.
2. A AT invoca a seu favor o decidido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.01.2013, no âmbito do processo n.º 968/12, no qual se pode ler que “não estando em causa a aquisição de prédios ou de frações 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 questão se encontrem afetas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro”.
3. A correta interpretação do artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, dita que se incluam no seu âmbito as transmissões efetuadas para os adquirentes das frações, beneficiando estes do mesmo estatuto privilegiado que o legislador quis conferir ao promotor imobiliário, não se cingindo o benefício em causa a este último.
4. São os adquirentes que suportam o ónus do investimento e, portanto, se a intenção do legislador foi fomentar a atividade turística, faz sentido que estenda a estes o benefício fiscal em causa.
5. No caso em apreço, estando em causa um conjunto turístico em que cada fração autónoma constitui um elemento funcional (unidade de alojamento) integrante da unidade organizacional erigida para a prestação de serviços de exploração turística (o empreendimento turístico) -, é de concluir que a primeira aquisição de cada um desses elementos funcionais, porque destinada a viabilizar a entrada em funcionamento de cada um deles e, concomitantemente, do empreendimento no seu todo, se enquadrava ainda no processo de instalação do empreendimento, englobando, por conseguinte, o âmbito de aplicação do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, dada a utilidade turística reconhecida e atribuída ao empreendimento em causa e que abrange todos os elementos funcionais que o compõem.

6. O artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, não concede a isenção ao construtor do empreendimento, ao promotor imobiliário ou à entidade que licencia e/ou explora o empreendimento; trata-se de uma isenção objetiva, dirigida a beneficiar a concretização do processo de instalação de empreendimentos de utilidade turística.
7. Basta, portanto, que se verifique que o imóvel adquirido foi integrado no processo de instalação de empreendimento de utilidade turística ou foi afetado jurídica e economicamente a esse empreendimento com vista à sua completa instalação.
8. A instalação só termina quando está concluído não só o 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. 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 afetado à atividade de exploração turística com a qualidade exigida no despacho ministerial que lhe concedeu esse estatuto.
9. Nos casos dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, isso 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 respetiva Licença de Utilização Turística, como, também, que essas unidades de alojamento estejam em condições de operar como tal, o que implica a prévia comercialização pelo promotor imobiliário, sendo os adquirentes quem celebra, de forma obrigatória, os contratos de exploração com vista à consecução do propósito turístico.
10. Em suma, quem adquire uma fração num conjunto turístico em propriedade plural, tornado-se contitular do aldeamento, comparticipa ainda na sua instalação, na medida em que este não pode considerar-se integralmente instalado enquanto as respetivas unidades de alojamento não se encontram aptas a funcionar e a ser exploradas por falta de prévia aquisição nesse regime de propriedade.

11. Assim, a aquisição em causa nos autos deve beneficiar da isenção prevista no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, porque teve como destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

13.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:

1. O que importa para se aferir da aplicação da isenção em causa é se a aquisição da fração se destinou à instalação de um empreendimento turístico ou antes à sua exploração.
2. Ao alargar excecionalmente a isenção prevista no n.º 1 às aquisições a favor da empresa exploradora, o n.º 2 do artigo 20.º é claro em excluir daquele benefício todas as restantes transmissões.
3. A aquisição efetuada pelos Requerentes, já em momento posterior ao da licença de utilização, e, por conseguinte, depois da fase de instalação do empreendimento turístico, destina-se à exploração comercial.
4. A AT invoca ainda diversos excertos do Acórdão proferido pelo STA em 23.02.2013, nomeadamente os seguintes:

“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 projetadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.”

“em suma, os promotores dos empreendimentos são os 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.”

“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.”

13.C. Atos processuais posteriores

No dia 03.11.2014, a Requerente veio juntar um documento intitulado de “contrato de exploração turística”, celebrado em 03.11.2006 entre a “D” – Construção e Gestão de Hotéis, S.A. (entidade exploradora do hotel e dos apartamentos turísticos integrante do conjunto turístico denominado “...”) e “A”, através do qual este concedeu à primeira o direito de exploração turística do apartamento, nomeadamente através de arrendamentos turísticos de curta duração, ficando a “D” com direito a 25% do rendimento produzido pela exploração turística do referido apartamento e “A” com os restantes 75% deduzidos de despesas.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. Não há quaisquer questões prévias que cumpra apreciar, nem vícios que invalidem o processo.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em determinar qual o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, o que implica determinar o sentido e alcance da norma aí prevista quanto ao segmento “aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística.”

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

i. Os Requerentes adquiriram, em 27/01/2006, por escritura pública de compra e venda, a fração BE do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Quarteira sob o n.º ..., integrado no empreendimento turístico ...sito na Avenida .., em Vilamoura, freguesia de Quarteira, concelho de Loulé (cf. afirmação da Requerente no pedido de pronúncia arbitral, confirmada pelo projeto de correções do relatório de inspeção, junto como documento 3).

ii. O referido prédio foi adquirido à sociedade “C” S.A. (cf. afirmação da Requerente no pedido de pronúncia arbitral, confirmada pelo projeto de correções do relatório de inspeção, junto como documento 3).

iii. O prédio foi adquirido pelo valor de € 310.000,00 (cf. o projeto de correções do relatório de inspeção, junto como documento 3).

iv. Na escritura pública de compra e venda, o notário fez menção à isenção de IMT prevista no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro. (cf. afirmação da Requerente no pedido de pronúncia arbitral, confirmada pelo projeto de correções do relatório de inspeção, junto como documento 3 com o pedido de pronúncia arbitral).

v. Nos termos do Aviso .../2007, de ...06.2007, do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo:

“Por despacho do Secretário de Estado de ...05.2007 foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao Conjunto Turístico ..., sito na Avenida ..., concelho de Loulé, distrito de Faro, de que é requerente “C”, S.A..

A referida utilidade turística será concedida nos termos dos artigos 2.º, n.ºs 1 e 2, 3.º, n.º 1, alínea c), (com a redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro), 5.º, n.º 1, alínea a), 7.º, n.ºs 1 e 3, e 11.º, n.º 1, todos do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, valendo pelo prazo de 7 anos, contado a partir da data da emissão da licença de utilização turística pela Câmara Municipal de Loulé em ... de setembro de 2005 (...).”

vi. Em 03.11.2006, foi celebrado entre a “D”– Construção e Gestão de Hotéis, S.A. e “A”, um contrato de exploração turística através do qual este concedeu à primeira o direito de exploração turística do apartamento, nomeadamente através de arrendamentos turísticos de curta duração, ficando a “D” com direito a 25% do rendimento produzido pela exploração turística do referido apartamento e “A” com os restantes 75% deduzidos de despesas.

vii. Por ofício com o n.º... do Serviço de Finanças de Loulé ... (Quarteira), datado de 10.10.2013, o requerente foi notificado da liquidação adicional de IMT no valor de € 20.150,00, com fundamento na aquisição da fração AN do prédio urbano ..., da freguesia de Quarteira, em 27.01.2006 (cf. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

IV.2. Factos dados como não provados

Não existem factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

IV.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos à petição inicial e em afirmações da Requerente que não são impugnadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

V. APLICAÇÃO DO DIREITO AOS FACTOS

No presente processo arbitral, o Tribunal foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se deve ser declarada a ilegalidade do ato de liquidação adicional de IMT, no valor de € 20.150,00, emitido pelo Serviço de Finanças de Loulé ... (Quarteira) com referência à aquisição, pelos Requerentes, à sociedade “C”, S.A., em 27.01.2006, da fração AN do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Quarteira sob o artigo ..., integrado no empreendimento turístico ..., sito na Avenida ..., em Vilamoura, freguesia de Quarteira, concelho de Loulé.

Para formar a sua convicção, o Tribunal terá que determinar o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, o que

implica determinar o sentido e alcance da norma aí prevista quanto ao segmento “aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística.”

O conceito de utilidade turística consta do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, que a define como “a qualificação atribuída aos empreendimentos de carácter turístico que satisfaçam os princípios e requisitos definidos no presente diploma e suas disposições regulamentares”. O artigo 3.º, n.º 1, do referido diploma prevê que a utilidade turística pode ser atribuída a diversos empreendimentos, sendo a mesma atribuída, nos termos do artigo 2.º, por despacho do membro do Governo com tutela sobre o setor do turismo, sob proposta do Diretor-Geral do Turismo, instruída com o parecer da Comissão de Utilidade Turística. O artigo 4.º define os pressupostos que deverão ser avaliados a fim de ser atribuída a utilidade turística e o artigo 5.º define as condições a que devem obedecer os empreendimentos para poderem beneficiar de utilidade turística.

O artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83 estabelece as isenções aplicáveis em função da atribuição de utilidade turística, estabelecendo que “as empresas proprietárias e as exploradoras de empreendimentos, aos quais tenha sido atribuída a utilidade turística, gozarão, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicados, nos termos estabelecidos no presente diploma (...)”.

De acordo com o artigo 20.º, n.º 1, do mesmo diploma, 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 frações 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.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 Novembro (que procedeu à reforma da tributação do património), “Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa (...) consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), (...), ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (...), respetivamente.” Assim, a isenção em apreço reporta-se desde então ao IMT.

No presente caso, a AT entende que, uma vez que a utilidade turística a que alude o artigo 20.º, n.º 1, foi requerida e atribuída à empresa que construiu o empreendimento, os sujeitos passivos que adquiriram os imóveis à referida sociedade adquiriram-nos num empreendimento já construído e instalado, pelo que não poderiam beneficiar da referida isenção de IMT. Em defesa da sua tese a AT invoca o decidido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.01.2013, no âmbito do processo n.º 968/12, no qual se pode ler que “não estando em causa a aquisição de prédios ou de frações 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 questão se encontrem afetas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro”. Na fundamentação deste acórdão de fixação de jurisprudência pode ler-se ainda o seguinte: *“O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa e do imposto de selo (reduzido a um quinto), nas aquisições de prédios ou de frações 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 frações autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou as aquisições de frações 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.

2. Começando pelo teor literal do art. 20º, nº 1, do Decreto-Lei nº 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 frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística".

O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjetiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objetiva, uma vez que visa beneficiar a atividade 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 atividade 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. 16º 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 nº 1 do preceito. Ou quando no nº 2 do art. 20º do Decreto-Lei nº 423/83 alarga a isenção estabelecida no nº 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 nº 1 do art. 20º do Decreto-Lei nº 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos.

Como o Decreto-Lei nº 423/83 não contém uma definição para o conceito de «instalação», manda o art. 11º, nº 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos.

(...)

Assim, no art. 9º do Decreto-Lei nº 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."

Por sua vez, o art. 9º do Decreto-Lei nº 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 frações destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos".

(...)

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».

Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de Março (JusNet 474/2008), 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 nº 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 nº 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 respetiva 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 respetivo alvará (art. 30º) ou título de abertura ao público (art. 32º). Nesta sequência, refere o nº 2 do art. 12º do Decreto-Lei nº 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 nº .../2011).

Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os atos 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 atividade 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 nº 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respetivo 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 nº 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento). E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respetivos 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 nº 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 nº 39/2008, onde se podem ler, em primeiro lugar, as preocupações e inovações quanto aos aspetos relacionados com o licenciamento dos empreendimentos, no sentido da sua simplificação. No mesmo sentido, DULCE LOPES (Cfr. "Aspetos 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 arquitetura e a localização de empreendimentos turísticos não precedidos de plano de pormenor".

Em suma, da leitura do regime constante dos arts. 5.º a 6.º e 23.º a 40.º 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 atos, as operações e os procedimentos tendentes à construção/criação de empreendimentos turísticos.

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 projetadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento.

O acabado de expor leva-nos a concluir que quando o legislador, no n.º 1 do art. 20.º, utiliza a expressão aquisições de prédios ou de frações autónomas com destino à «instalação» (Quer sejam novos, quer existentes, mas que sejam objeto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade (art. 5.º 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 frações autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos (A lei abrange também, como ficou dito, a aquisição de

meras frações autónomas com vista à remodelação/instalação de empreendimentos turísticos.)) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respetivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à atividade de promoção/criação dos mesmos.

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, diretamente 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, nº 198, p.294.).

Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a atividade 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 projeto e candidatam-se à atribuição da utilidade turística a título prévio (art. 7º do Decreto-Lei nº 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 frações existentes) e não quando se trate da mera aquisição de frações (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 frações ou unidades antes mesmo da construção do empreendimento e da sua instalação.)

Na verdade, quando os particulares adquirem as frações 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 objetivo 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 nº 4 do art. 45º do Decreto-Lei nº 39/2008). Pois embora se considere que as frações ficam afetadas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respetivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45º, nº 1, do Decreto-Lei nº 39/2008, quando refere expressamente "(...) devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das "(...)" unidades de alojamento "(...)" ainda que ocupadas pelos respetivos proprietários", e no nº 4 do mesmo preceito, quando se refere às condições de utilização das unidades de alojamento pelos respetivos 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 nº 1 do art. 20º do Decreto-Lei nº 423/83 tem em vista a exploração turística e que os beneficiários são os adquirentes das frações 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 "(...) Pretendeu o legislador impulsionar este setor de atividade, 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 frações 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".

A Requerente defende que a correta interpretação do artigo 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, dita que se incluam no seu âmbito as transmissões efetuadas para os adquirentes das frações, beneficiando estes do mesmo estatuto privilegiado que o legislador quis conferir ao promotor imobiliário, não se cingindo o benefício em causa a este último. No entanto, tal como decorre da fundamentação cristalina do Acórdão do STA supra transcrito, para a qual se remete, não lhe assiste razão pois é apenas em relação aos promotores dos empreendimentos - os únicos que suportam o risco do investimento imobiliário e que são responsáveis pela obtenção das licenças necessárias a tornar os empreendimentos aptos a funcionar e a realização a sua função turística – que faz sentido atribuir o benefício de isenção de IMT, o qual não é, portanto, extensível àqueles que posteriormente o utilizam ou exploram, mesmo que através da compra das respetivas unidades de alojamento. Por outro lado, o referido preceito legal faz depender a aplicação do benefício de isenção de IMT da circunstância de as aquisições de prédios ou de frações autónomas em causa terem como destino a “instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”, o que não se verifica na aquisição efetuada pela Requerente, que se insere já na fase de exploração do empreendimento.

VI. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, em toda a sua extensão.

Fixa-se o valor do processo em € 20.150,00 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de dezembro de 2014

O Árbitro

Guilherme W. d'Oliveira Martins

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.