



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 730/2014-T**

**Tema: IMT e Selo - isenção prevista no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro; empreendimentos turísticos**

**Processo 730/2014-T**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros José Pedro Carvalho, André Bacelar Gonçalves e Guilherme W. d'Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 23 de dezembro de 2014, decide nos termos que se seguem:

#### **I - RELATÓRIO**

1. No dia 20.10.2014, a A..., SA, NIPC ... apresentou 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 20.10.2014 e automaticamente notificado à AT em 21.10.2014.
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 árbitros do tribunal arbitral coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. Em 23.12.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros 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 23.12.2014.

6. No dia 20.03.2015 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. Na referida audiência procedeu-se à inquirição da testemunha arrolada pela requerente, que se identificou como B... e foi dada palavra aos representantes da Requerente e da Requerida para, por esta ordem, realizarem as correspondentes alegações orais, o que o fizeram.

8. Nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal fixou a data de 20.04.2015 para a prolação da decisão arbitral.

9. No dia 23-03-2015, a Requerente apresentou Requerimento no processo, dando conta de que pelo Ofício n.º ... de 30.03.2015, foi notificado de novo ato de liquidação oficiosa de IMT emitido pela Chefe de Finanças Adjunta, do qual resulta a mesma coleta de € 66.625,00 e solicitando a ampliação do objecto do pedido da pronúncia arbitral, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do RJAT, no sentido de incluir no objecto da pronúncia do Tribunal Arbitral o novo ato de liquidação de IMT.

10. A Requerida apresentou, a 13 de Abril de 2015, requerimento onde informou que segundo esclarecimentos obtidos junta do Serviço de Finanças de ... a liquidação referida pelo Requerente, terá sido efetuada por lapso e que estariam a ser desenvolvidas diligências no sentido de notificar o contribuinte desse facto.

11. No dia 14.04.2015 o prazo referido em 8, interrompeu-se na sequência de requerimento referido no número anterior, apresentado pela requerida, que foi notificada para oferecer prova no prazo de 10 dias do alegado nos pontos 5 e 6 daquele requerimento, bem como a Requerente foi notificada para exercer contraditório, no mesmo prazo. Nessa sequência a Requerente comunicou, para além do mais, “que a confirmar-se que estaremos perante um acto de liquidação "fantasma", o pedido de ampliação deverá ser desconsiderado por inutilidade superveniente”. A Requerida, a 27-04-2015 veio juntar a prova documental em falta, sobre a qual a Requerente se pronunciou em 08-05-2015.

12. Através de despacho de 11.05.2015, o Tribunal fixou o prazo de decisão de 30 dias, que prorrogou até dia 23.06.2015, por despacho de 11.06.2015.

13. No presente processo arbitral, pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do ato de liquidação adicional de Imposto do Selo n.º 2014..., do qual resulta uma coleta de 6.250,00 Euros acrescido de juros compensatórios no valor de 704,52, o que perfaz o montante total de 7.264,52 Euros, emitido pelos Serviços de Imposto do Selo, datado de 28.04.2014 e de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no valor de € 66.625,00, acrescido de juros compensatórios no valor total de 7.332,88 Euros, emitido pelo Serviço de Finanças de ... com referência à aquisição, pelos Requerentes, à sociedade C..., SA, NIPC ..., em 29.07.2011, da fração G do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ...-G (atual artigo ... – G da freguesia de ... e ...), integrado no empreendimento turístico denominado “D...”.

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

1. O ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ..., praticado em 28-04.2014 e o ato de liquidação adicional de IMT em causa

(a) não está fundamentado;

(b) 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, que prevê no seu número 1 o seguinte: “são isentas de sisa (atual IMT) 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 a 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 para abertura ao público do empreendimento;

(c) a liquidação de juros compensatórios é ilegal porquanto não lhe é imputável o retardamento na liquidação dos impostos.

Alega a requerente que a AT entende que, fundamentalmente a partir do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo 4424/10, de 18 de outubro de 2011, 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. Ademais, continua, que 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. Refere ainda 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.

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. Neste contexto, conclui que a aquisição da fracção destinou-se a permitir a dar continuidade do processo de instalação do empreendimento de utilidade turística – no caso “H...” – concorrendo para que ele possa passar,

progressivamente, à fase de funcionamento e exploração, com a abertura gradual ao público das suas unidades de alojamento.

11. Assim, a aquisição em causa nos autos deve beneficiar das isenções de Imposto do Selo (em 4/5) e de IMT 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. Quanto à falta de fundamentação alega que tal vício não existe, porquanto do relatório da inspeção, constam as razões pelas quais a Administração Tributária, considera ilegal a isenção em sede de IMT e de Imposto do Selo de que beneficiou a respetiva transmissão.
2. Quanto à errada interpretação do artigo 20.º do do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, o que importa para se aferir da aplicação das isenções em causa é se a aquisição da fração se destinou à instalação de um empreendimento turístico ou antes à sua exploração.
3. 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.
4. 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.
5. 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 pratica 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.”

## **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. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias que importe analisar.

4. Estão, pois, reunidas as condições para se apreciar o mérito do pedido.

## **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. A Requerente adquiriu, à sociedade C..., SA, NIPC ..., em 29.07.2011, da fração G do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ...-G (atual artigo ... – G da freguesia de ... e ...).
- ii. O prédio foi adquirido pelo valor de € 1.025.000,00.
- iii. O supra indicado prédio encontra-se integrado no conjunto turístico "E...", também conhecido como "G...", o qual é formado pelo conjunto de empreendimentos turísticos conhecido como "F... & G... Resort", sitos no ....., freguesia de ..., concelho de ..., correspondendo ao apartamento S - ..., primeiro andar frente direito, do tipo T-3, sendo parte integrante do empreendimento turístico denominado " D...", incluído no Conjunto Turístico "E...", o qual é composto por várias unidades/frações - apartamentos, moradias em banda e isoladas - constituídos em regime de propriedade horizontal, e por instalações e equipamentos comuns, postos a disposição dos proprietários e utentes do Aldeamento Turístico.
- iv. Na escritura pública de compra e venda, o notário fez menção às isenções de Imposto do Selo e de IMT previstas 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).
- v. Nos termos do Despacho .../2007, de 31.07.2008, do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo foi confirmada a utilidade turística, atribuída a título prévio, ao empreendimento Conjunto Turístico E... / D..., de que é requerente C..., SA..
- vi. Em 29.07.2011, foi celebrado entre a Requerente, uma entidade terceira e a proprietária do empreendimento turístico – a sociedade C..., SA, um contrato



de exploração turística através do qual este concedeu à primeira o direito de exploração turística do apartamento.

vii. Nos termos do referido contrato, a sociedade C..., SA (NIPC ...) obrigou-se a prestar os seguintes serviços:

- i. Administração do Programa de Exploração Turística (Programa de Exploração), segundo o qual competia à entidade exploradora desenvolver esforços comerciais razoáveis na promoção dos apartamentos junto dos potenciais hóspedes, cabendo-lhe, igualmente, cobrar todos os pagamentos relativos a exploração turística;
- ii. Prestação dos Serviços de Administração da Propriedade, pelos quais a entidade exploradora deveria providenciar serviços de administração geral, nomeadamente a contabilidade, vendas e marketing, contactos com agências de viagens e/ou operadores turísticos;
- iii. Prestação dos Serviços de Manutenção da Propriedade, pelos quais a entidade exploradora se obrigou à realização dos serviços de manutenção de rotina necessários para manter os apartamentos adequados à ocupação pelos hóspedes, de acordo com os padrões descritos no contrato;
- iv. Prestação dos Serviços de Limpeza e de Arrumação dos apartamentos, pelos quais ficou a cargo da entidade exploradora providenciar a roupa de casa, limpeza e a arrumação dos apartamentos.

viii. Nos termos do referido contrato de exploração turística, incumbia aos proprietários (incluindo a Requerente) equipar e mobilar os apartamentos com o pacote standard de mobília, arranjos e equipamento de acordo com os padrões de qualidade próprios do H... , por forma a conferir-lhe a classificação de apartamentos turísticos de 5 estrelas e assegurar o cumprimento do requisito de uniformidade.

- ix. No que respeita aos encargos de condomínio, custos de gestão e de reservas, prémios de seguro aplicáveis, honorários de auditores, contas telefónicas, e todos os custos relacionados com serviços básicos (electricidade, óleo, gás, água), determinava o contrato que estes seriam, a final, da responsabilidade dos proprietários.
- x. Ainda nos termos do contrato, as unidades deveriam estar ininterruptamente afectas à exploração turística, embora se permitisse que os proprietários das unidades pudessem exercer uma utilização dos seus apartamentos, em função de uma calendarização prévia e sujeita a restrições de ocupação, sendo que não cessava o regime de exploração no período de ocupação pelos proprietários.
- xi. Pela disponibilização dos seus apartamentos para exploração turística, pelo usufruto de terceiros (turistas), os proprietários (incluindo a Requerente) tinham direito a receber uma remuneração que reflectia a receita gerada pelo apartamento, calculada com base (i) no número de unidades participantes no Programa de Exploração Turística; e (ii) no número de dias em que a Unidade esteve disponível para utilização (períodos que não tenham sido de ocupação pelos proprietários), subtraído do valor correspondente aos custos e despesas suportados.
- xii. Pela Ordem de Serviço n.º OI..., de 28.04.2014, emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Faro, foi aberto procedimento de inspeção interna de âmbito parcial, em sede de IMT e Imposto do Selo, em relação ao ano de 2011 e incidente sobre os factos supra descritos, tendo sido, após cumprimento do dever de audiência prévia, elaborado relatório, devidamente notificado à Requerente, e junto a este processo, que aqui se dá por integralmente reproduzido<sup>1</sup>.
- xiii. Foram notificados à Requerente:
- a. o ato de liquidação adicional de Imposto do Selo n.º 2014..., do qual resulta uma coleta de 6.250,00 Euros acrescido de juros compensatórios no valor

<sup>1</sup> Devendo acompanhar todas as notificações legalmente obrigatórias da presente decisão, que não às partes, que dele têm conhecimento pessoal.

- de 704,52, o que perfaz o montante total de 7.264,52 Euros, emitido pelos Serviços de Imposto do Selo, datado de 28.04.2014
- b. pelo Ofício n.º ... de 12.09.2014, o ato de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no valor de € 66.625,00, acrescido de juros compensatórios no valor total de 7.332,88 Euros, emitido pelo Serviço de Finanças de ....
- xiv. A notificação da liquidação de IMT referida, faz referência ao Relatório da Inspeção a que a Requerente havia sido submetida, acima referido, e da qual resultaram as liquidações, e consta a identificação do imóvel objecto de tributação, o tipo de imposto, a norma habilitante e respectivos valores e datas de pagamento, bem como os meios de defesa.
- xv. No ponto VII do referido Relatório consta, para além do mais, que *«o IMT e o Imposto do Selo em falta, apurados no presente procedimento de inspeção, não constituem infracção tributária uma vez que não houve comportamento culposo por parte do sujeito passivo»*.
- xvi. Da notificação da liquidação do Imposto de Selo consta o tipo de imposto, o período e ano a que se refere, os meios de defesa ao dispor do contribuinte e a data da análise – 28.4.2014 – que corresponde a data do Relatório definitivo da Inspeção, referida no ponto anterior, bem como o valor a pagar a título de imposto e juros compensatórios, que reflectem os valores exactos que constam daquele Relatório.
- xvii. Pelo Ofício n.º ... de 30.03.2015, foi a Requerente notificada de novo ato de liquidação oficiosa de IMT emitido pela Chefe de Finanças Adjunta de ..., do qual resulta a mesma coleta de € 66.625,00, mas no qual não era exigido o pagamento de juros.
- xviii. Pelo Ofício n.º ... de 21.04.2015, enviado sob o registo RM ... PT, foi notificada à Requerente a revogação, pelo Chefe de Finanças, do ato a que se refere o ponto que antecede.

#### **IV.2. Factos dados como não provados**

- a. A isenção total de IMT e parcial de Imposto do Selo prevista no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro - confirmada pelo notário responsável pela escritura - foi um elemento fulcral para a decisão do Requerente de proceder à aquisição da fracção acima identificada.
- b. A aquisição da fracção em causa destinou-se a permitir a continuidade do processo de instalação do empreendimento de utilidade turística - no caso o "H... "-, concorrendo para que ele possa passar, progressivamente, à fase de funcionamento e exploração, com a abertura gradual ao público das suas unidades de alojamento.
- c. A Requerente investiu na aquisição da fracção em causa tendo por base a confiança na legalidade do entendimento sancionado à data pela Administração Tributária e pela generalidade dos notários.

#### **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.

Os factos dados como não provados devem-se à ausência ou insuficiência de prova a seu respeito, no sentido de convencer o Tribunal, para lá de qualquer dúvida razoável, da respectiva ocorrência, sendo de realçar que a prova testemunhal foi muito clara ao referir que a fase da instalação teria já precedido a alienação da fracção autónoma, em termos de o próprio apartamento adquirido pela Requerente se encontrar a ser explorado directamente pela entidade vendedora, no período anterior à aquisição por aquela.

#### **IV.4 DA CUMULAÇÃO DE PEDIDOS**

Considerada a identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto nos arts. 104.º do CPPT e 3.º do RJAT, à cumulação de pedidos verificada *in casu*.

#### **V. APLICAÇÃO DO DIREITO AOS FACTOS**

\*

Antes de entrar na apreciação do fundo da causa, cumpre emitir pronúncia sobre o pedido de ampliação do objecto do pedido da pronúncia arbitral, formulado pela Requerente, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do RJAT, no sentido de incluir no objecto da pronúncia do Tribunal Arbitral o novo acto de liquidação de IMT, que lhe foi comunicado pelo pelo Ofício n.º ... de 30.03.2015.

Conforme resulta dos factos dados como provados, esse referido acto foi, posteriormente, revogado por decisão do Chefe de Finanças de ..., comunicado pelo Ofício n.º ... de 21.04.2015, enviado sob o registo RM ... PT.

É certo que a Requerente, a 08-05-2015, veio comunicar não ter recepcionado o ofício referido. Contudo, e desde logo, a notificação é mera condição de eficácia, e não da validade, do ato notificado.

Por outro lado, sempre, face ao disposto no artigo 39.º/1 do CPPT, se deverá ter a Requerente por notificada do ato revogatório em causa.

Assim, e conforme a própria Requerente verbalizou no seu Requerimento de 24-04-2015, “o pedido de ampliação deverá ser desconsiderado por inutilidade superveniente”, o que se decide.

\*

Começa a Requerente por arguir, relativamente às liquidações em crise no presente processo, o vício de falta de fundamentação.

A este respeito, compulsados os factos dados como provados, verifica-se que:

- A notificação da liquidação de IMT referida, faz referência ao Relatório da Inspeção a que a Requerente havia sido submetida, acima referido, e da qual resultaram as liquidações, e consta a identificação do imóvel objecto de tributação, o tipo de imposto, a norma habilitante e respectivos valores e datas de pagamento, bem como os meios de defesa;
- Da notificação da liquidação do Imposto de Selo consta o tipo de imposto, o período e ano a que se refere, os meios de defesa ao dispor do contribuinte e a data da análise – 28.4.2014 – que corresponde a data do Relatório definitivo da Inspeção, referida no ponto anterior, bem como o

valor a pagar a título de imposto e juros compensatórios, que reflectem os valores exactos que constam daquele Relatório.

Neste contexto, haverá concluir que foi cumprido, ainda que pelos limiares mínimos, o dever de fundamentação que *in casu* impedia sobre a AT.

Com efeito, como se escreveu ainda no Ac. do STA de 06-05-2015, proferido no processo 0291/13, “*Nos casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação (...) o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração Tributária afere-se face ao disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art.º 77º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação*”.

E como se escreveu no acórdão de 23-04-2014, do mesmo alto Tribunal, proferido no processo 01690/13, “*O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.*”.

Ora no caso, tendo em causa o contexto em que os atos tributários em causa foram proferidos, o seu conteúdo, e a posição do seu destinatário concreto, é de concluir que foram atingidos os fins visados pelo dever de fundamentação, tendo aquele ficado a conhecer, efectivamente, as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, o que fez, de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, o que também acontece.

Deste modo, e pelo exposto, entende-se ser de julgar improcedente o arguido vício de falta de fundamentação.

\*

A questão principal no presente processo arbitral, relativamente à qual o Tribunal foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se deve ser declarada a ilegalidade do

ato de liquidação adicional de Imposto do Selo n.º 2014..., do qual resulta uma coleta de 6.250,00 Euros acrescido de juros compensatórios no valor de 704,52, o que perfaz o montante total de 7.264,52 Euros, emitido pelos Serviços de Imposto do Selo, datado de 28.04.2014 e de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no valor de € 66.625,00, acrescido de juros compensatórios no valor total de 7.332,88 Euros, emitido pelo Serviço de Finanças de ... com referência à aquisição, pelos Requerentes, à sociedade C..., SA, NIPC ..., em 29.07.2011, da fração G do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ...-G (atual artigo ... – G da freguesia de ... e ...), integrado no empreendimento turístico denominado “D...”.

Para formar a sua convicção, o Tribunal terá que determinar o âmbito de aplicação das isenções 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 das referidas isenções de Imposto do Selo e de IMT. Em defesa da sua tese a AT invoca o decidido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.01.2013<sup>2</sup>, 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:

---

<sup>2</sup> Entendimento já sufragado por várias decisões proferidas por este Centro de Arbitragem, como sejam 102/2014-T, 104/2014-T, 105/2014-T, 109/2014-T, 110/2014-T, 302/2014-T e 342/2014-T.



*“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 nº 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. 5º a 6º e 23º a 40º do Decreto-Lei nº 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 nº 1 do art. 20º, 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. 5º do Decreto-Lei nº 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 afetas 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 quer de Imposto do Selo, quer 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 das isenções de Imposto do Selo e 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. A convicção deste colectivo baseia-se não só nos articulados das partes, como também da prova testemunhal, que foi muito clara ao referir que a fase da instalação teria já precedido a alienação da fracção autónoma, em termos de o próprio apartamento adquirido pela Requerente se encontrar a ser explorado directamente pela entidade vendedora, no período anterior à aquisição por aquela.

Acrescenta ainda o Requerente que estão postos em causa os princípios da segurança jurídica e da certeza jurídica que resultam do fato de a aquisição ter sido efetuada em face de informação da entidade vendedora e confirmada pelo notário quando celebrou a escritura e pelo Conservador do Registo Predial.

Efetivamente, a escritura declara a transmissão do imóvel isenta do pagamento de Imposto do Selo e de IMT, nos termos do disposto no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de



dezembro (vd., alíneas C) do n.º 19.1.). Nos termos do artigo 49.º do Código do IMT a intervenção do notário e do conservador visa apenas o controlo da regularidade tributária das situações em que intervêm ficando adstritos a diversas obrigações de cooperação com a AT. Só a AT tem competência para se pronunciar, nomeadamente ao abrigo do artigo 68.º da LGT, sobre a situação tributária dos contribuintes e sobre os pressupostos dos benefícios fiscais.

No entanto, o fato da escritura declarar a transmissão do imóvel isenta do pagamento de Imposto do Selo e de IMT não obsta que a AT venha a emitir um ato de liquidação relativamente ao mesmo imposto no caso de ter concluído que, de acordo com as normas legais aplicáveis, aquele benefício fiscal tinha sido indevidamente reconhecido.

Como se referiu no Ac. do STA de 25-03-2015, proferido no processo 01080/13:

*“III - Ocorrendo como nos autos uma situação de falta de entrega do imposto de selo por parte da sociedade substituída, por erro do substituto Notário, a única solução materialmente correcta é a de responsabilizar o substituído pelo tributo, desonerando o substituto de qualquer responsabilidade, desde que este tenha empregue na tarefa da cobrança a diligência que dele se deve esperar.*

*IV - A liquidação adicional do imposto de selo devido no acto de uma escritura pública de venda o que não sucedeu pelo facto de o notário considerar que havia isenção, (...) deve ser exigida à sociedade outorgante da escritura que adquiriu os bens.”*

Em suma, 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 causa se encontrem afetas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20º, nº 1 do Decreto-Lei n.º 423/83.”.

\*

Não é susceptível de alterar a conclusão formulada, a alegação da Requerente segundo a qual, por força dos princípios (genéricos, já que nenhuma norma concreta foi invocada em seu suporte) da boa-fé e da proteção da confiança, deveriam as liquidações em crise no presente processo.

Com efeito, e desde logo, compulsados os factos provados e não provados, verifica-se claudicar qualquer suporte factual para tal asserção.

Sem prejuízo, sempre se dirá que, mesmo que assim não fosse, sempre os actos tributários concretamente em causa no presente processo, seriam legais, na medida em que são estritamente conformes ao prescrito por lei.

Assim, a tutela da posição da Requerente alicerçada naqueles princípios, sempre se haveria de fazer em sede de uma pretensão indemnizatória deduzida autonomamente e assente na responsabilidade da administração (por actos lícitos), se, e na medida, em que se verificassem os pressupostos legais que permitam o seu deferimento. Com efeito, no quadro factual traçado pela Requerente, a actuação lesiva do Requerente localizar-se-á, não nos actos tributários praticados em obediência à Lei, mas na conduta prévia alegadamente geradora de uma confiança e boa-fé subsequentemente defraudadas.

\*

Alega, por fim, a Requerente, a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, porquanto, relativamente aos mesmos, na sua opinião, não estariam verificados os pressupostos a que alude o artigo 35.º/1 da LGT.

Dispõe este último normativo que: “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.”.

Como se verifica do próprio enunciado normativo em questão, é pressuposto legal do direito a juros compensatórios que a liquidação haja sido retardadas por culpa do sujeito passivo.

Ora, no caso, tal não se encontra, efetivamente, demonstrado.

Com efeito, e desde logo, não tem qualquer fundamento, sendo contrária a toda a jurisprudência produzida na matéria, a asserção da AT, na respetiva resposta (cfr. artigo 146.º) de que estaremos perante um caso de responsabilidade objectiva.

No caso, verifica-se a omissão de liquidação é, em primeira linha, imputável a terceiro (o notário), que tendo a obrigação assegurar a liquidação dos impostos, não o fez, sendo que a

Requerente nada ocultou ou dissimulou, nem por qualquer forma obstou ou dificultou a que aquela entidade procedesse conforme estava obrigada.

Por outro lado, conforme decorre da matéria de facto provada, do Relatório de Inspeção consta, para além do mais, que *«o IMT e o Imposto do Selo em falta, apurados no presente procedimento de inspeção, não constituem infracção tributária uma vez que não houve comportamento culposos por parte do sujeito passivo»*.

Como se escreveu no Ac. do STA de 22-01-2014, proferido no processo 01490/13, *“A responsabilidade por juros compensatórios depende, portanto, de nexos causal adequado entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).”*

Assim, não havendo culpa, obviamente que não serão devidos os juros liquidados, pelo que a respetiva liquidação deve ser anulada.

## **VI. DECISÃO**

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência, anular as liquidações de juros compensatórios, em causa no presente processo.

Fixa-se o valor do processo em € 81.222,40 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 € 2.754,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pelas partes na proporção do respetivo decaimento, 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, fixando-se em €272,65 a parte a cargo da AT e em €2481,35, a parte a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de junho de 2015

Os Árbitros



---

José Pedro Carvalho

André Bacelar Gonçalves

Guilherme W. d'Oliveira Martins