

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 552/2019-T

**Tema:** IMT – Caducidade do direito de ação; n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de dezembro; Isenção de IMT; Aquisição de prédios com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística; Aldeamentos turísticos.

## DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 28 de Outubro de 2019, decide no seguinte:

### 1. Relatório

**A... S.A.** (adiante designada apenas por Requerente), NIF..., com sede no ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, *para anulação da liquidação Adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) relativa à aquisição, em 23/01/2013, do lote de terreno para construção inscrito na matriz predial da freguesia do ... sob o artigo ..., no montante de € 17.343,95, com fundamento em errónea qualificação e, subsidiariamente, quantificação dos atos tributários.*

Completa a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *Na liquidação adicional em apreço ignorou-se por completo a situação da Requerente. É que nesta operação: - Não se tratou de uma mera aquisição de frações (ou unidades de alojamento), - Nem a Requerente investiu em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial, como qualquer consumidor final. Ela procedeu, de facto, à instalação de um empreendimento*

turístico, não se limitando a adquirir frações já instaladas. Com efeito, a Requerente: - Adquiriu o lote de terreno em apreço, - encomendou e pagou o projeto de construção do ... e - Procedeu à sua construção e instalação. [...] A construção do ... foi determinante: - Quer na atribuição da Utilidade Turística a título definitivo [...], - Quer, [...], na obtenção do “Alvará de Utilização para Fins Turísticos” do próprio Aldeamento Turístico, [...]. [...] A Requerente beneficiou de incentivos financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à inovação, precisamente pelo facto de, enquanto Promotora, executar o projeto de investimento no turismo, sendo que tais incentivos só estão acessíveis a quem instala empreendimentos turísticos (e não a quem os compra instalados e/ ou se limita a explorá-los).

No Pedido de Pronúncia Arbitral, requer, a final, a Requerente, **Termos em que:** a) **Deve ser anulada a liquidação adicional de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) relativa à aquisição, em 23/01/2013, do lote de terreno para construção inscrito na matriz predial da Freguesia do ... sob o artigo ..., no montante de € 17.343,95, nos termos impugnados, com fundamento na sua ilegalidade por violação de lei;** b) **Deve ser condenada a AT à devolução da prestação tributária, bem como ao pagamento de juros indemnizatórios calculados desde a data de pagamento do imposto até à data da correspondente devolução.**

Na Resposta, a Requerida diz, *Vêm impugnados nos presentes autos a “Liquidação Adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) relativa à aquisição, em 23/01/2013, do lote de terreno para construção inscrito na matriz predial da freguesia do ... sob o artigo ..., no montante de € 17.343,95 (...)”.* Pretende a Requerente em suma, a anulação da liquidação impugnada e restituição do imposto pago acrescido dos juros indemnizatórios, por assentarem numa ilegal interpretação e aplicação do artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5/12. A Requerente como pedido final pede a declaração de ilegalidade da referida liquidação, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, conforme se transcreve: [...].

Mais diz a Requerida na Resposta, **I – Defesa por exceção. A – Da caducidade do pedido de pronúncia arbitral.** Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Arbitragem Tributária, o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, in caso, termo

do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte. Ora a Requerente vem impugnar o acto de liquidação de IMT n.º 2019... notificada por ofício de 26-02-2019 referente à aquisição realizada no ano de 2013. O prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias contados a partir da data limite de pagamento da liquidação ocorrida a 27.03.2019, [...]. E porque assim é, o presente pedido de pronúncia arbitral apresentado em 21.08.2018 é manifestamente extemporâneo.

Continua a Requerida na Resposta, *É certo que, a 2.04.2018 a Requerente deduziu reclamação graciosa onde requer a anulação do acto de liquidação de IMT. Contudo, o objecto dos presentes autos, como resulta do teor do pedido formulado pela Requerente, é apenas o acto de liquidação e não o acto de indeferimento da reclamação graciosa, os quais consubstanciam actos diferentes no conteúdo, na forma e nos requisitos legais, sendo intervenções processualmente distintas e diferenciadas. Conforme se verifica pela leitura do pedido o Requerente vem solicitar ao Tribunal a anulação da liquidação conforme se lê: “a) Deve ser anulada a liquidação adicional de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) relativa à aquisição, em 23/01/2013, do lote de terreno para construção inscrito na matriz predial da Freguesia do ... sob o artigo..., no montante de € 17.343,95, nos termos impugnados, com fundamento na sua ilegalidade por violação de lei; b) Deve ser condenada a AT à devolução da prestação tributária, bem como ao pagamento de juros indemnizatórios calculados desde a data de pagamento do imposto até à data da correspondente devolução”.*

A Requerida, na Resposta, diz mais, *Em suma, sustenta que a A... adquiriu um lote de terreno para construção e nele fez obras de edificação, e que portanto, “não adquiriu um empreendimento já instalado”. Acrescenta que “(...) a Requerente foi quem procedeu a tal instalação, tanto mais que foi ela quem diligenciou pela obtenção dos respetivos projetos e procedeu à respetiva construção, como ficou amplamente demonstrado (...)”.* Consequentemente, considera reunir os pressupostos legais de reconhecimento do benefício de isenção de IMT. Analisados os argumentos da Requerente não pode a Entidade Requerida concordar com os mesmos, pois que, [...] são bastante frágeis e não são suscetíveis de abalar a fundamentação da liquidação em causa, [...].

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: *Nestes termos, e nos demais de Direito [...], deve a exceção invocada ser julgada procedente por provada e a Requerida absolvida dos pedidos ou, caso assim não se entenda, deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Entidade Requerida do pedido com as demais consequências legais.*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 22 de Agosto de 2019 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 7 de Outubro de 2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 28 de Outubro de 2019.

Em 28 de Outubro de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 29 de Novembro de 2019 a Requerida apresentou Resposta e Processo Administrativo.

Em 4 de Dezembro de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo. Na Resposta, a Requerida defende-se por exceção, suscitando a questão de uma eventual caducidade do direito de ação, conforme os*

*termos e fundamentação constantes da referida Resposta - Do exposto **resulta assim que se verifica no caso em apreço a caducidade do direito de ação**, o que constitui uma exceção dilatória que determina a absolvição da Requerida da instância ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA e alínea e) do n.º 1 do 287.º do CPC, aplicável ex vi art.º 2.º do RJAT a qual, desde já, se requer. A Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral refere, individualizando na parte da PROVA, a Testemunhal. A Requerida, também na Resposta, diz que A prova testemunhal, atenta a matéria controvertida, não tem, portanto, qualquer utilidade para a descoberta da verdade material, requerendo que a prova demandada não seja admitida. Antes de mais e de harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias:** a) Se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre a questão de uma eventual caducidade do direito de ação, suscitada pela Requerida na Resposta. b) Informar se, face às posições das Partes, assumidas nos Articulados, mantém interesse na prova testemunhal por si indicada no Pedido de Pronúncia Arbitral, ou se prescinde das mesmas. Mantendo-se o interesse da Requerente, deverá esta, no mesmo prazo, indicar, relativamente a cada testemunha, quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto daquele tipo de prova. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

Em 13 de Dezembro de 2019, a Requerente respondeu ao Despacho Arbitral datado de 4 de Dezembro de 2019.

Em 30 de Dezembro de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo. Na Resposta, a Requerida defendeu-se por exceção, suscitando a questão de uma eventual caducidade do direito de ação, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta: - Do exposto **resulta assim que se verifica no caso em apreço a caducidade do direito de ação**, o que constitui uma exceção dilatória que determina a absolvição da Requerida da instância ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA e alínea e) do n.º 1 do 287.º do CPC, aplicável ex vi art.º 2.º do RJAT a qual, desde já, se requer. **Notificada para se pronunciar**, dizendo o que tivesse por*

*conveniente, sobre a questão de uma eventual caducidade do direito de ação, suscitada pela Requerida na Resposta, a Requerente apresentou requerimento onde diz que a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida deve ser julgada improcedente. A Requerida, também na Resposta, disse que A prova testemunhal, atenta a matéria controvertida, não tem, portanto, qualquer utilidade para a descoberta da verdade material, requerendo que a prova demandada não seja admitida. Notificada a Requerente para informar se, face às posições das Partes, assumidas nos Articulados, mantinha interesse na prova testemunhal por si indicada no Pedido de Pronúncia Arbitral, ou se prescindia das mesmas, a Requerente apresentou requerimento a informar que mantém interesse na produção da prova testemunhal por si indicada, esclarecendo que a testemunha B... deverá depor à matéria dos pontos 3, 4 e 5 do requerimento inicial e que a testemunha C... deverá depor à matéria dos pontos 1, 2, 6, 7, 8 e 9 do requerimento inicial. A Requerida não apresentou prova testemunhal. Como ensina Jorge Lopes de Sousa, in Guia da Arbitragem Tributária, 3.ª Edição, 2017, Almedina, As testemunhas a inquirir em processos arbitrais deverão ser apresentadas pelas partes, como está ínsito no n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), ao estabelecer que os “encargos com a produção de prova são suportados diretamente pelas partes”. Para a Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), este Tribunal Arbitral Singular designa o dia 5 de Fevereiro de 2020, às 10 horas. Na Reunião serão ouvidas as testemunhas, a apresentar pela Requerente. O Mandatário da Requerente e as Juristas designados pela AT, aqui Requerida, devem ir preparados para alegar oralmente, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

Em 5 de Fevereiro de 2020 realizou-se a reunião, nos termos do artigo 18.º do RJAT. Nesta reunião procedeu-se à inquirição da testemunha B..., apresentada pela Requerente (a Requerida não apresentou prova testemunhal) e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.



As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## 2. Matéria de Facto

### 2.1 Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

- A. O Despacho n.º .../2010 do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 17..., de ... de Setembro de 2010, diz o seguinte: *Atento o pedido de atribuição da utilidade turística a título prévio ao Aldeamento Turístico A..., com a categoria projectada de 5 estrelas, a instalar no concelho de ..., de que é requerente a sociedade D..., S.A.; Tendo presentes os critérios legais aplicáveis e o parecer do presidente do conselho directivo do Turismo de Portugal, I.P., que considera estarem reunidas as condições para a atribuição da utilidade turística a título prévio ao empreendimento, decido: 1 - Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, atribuir a utilidade turística a título prévio ao Aldeamento Turístico A... . 2 - Ao abrigo do n.º 1 do artigo 11.º do citado decreto-lei, fixar o prazo de validade da utilidade turística atribuída em 36 meses, contado da data da publicação no Diário da República do presente despacho. 3 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do mesmo diploma legal, a atribuição da utilidade turística fica subordinada ao cumprimento dos seguintes condicionamentos: a) O empreendimento não deverá ser desclassificado; b) O empreendimento deverá abrir ao público antes do termo do prazo de validade desta utilidade turística, atribuída a título prévio; c) A confirmação da utilidade turística deverá ser requerida no prazo máximo de seis meses, contado da data de abertura ao público, ou seja, da data da emissão do alvará de autorização de utilização para fins turísticos ou de outro título válido bastante para o efeito, e dentro do prazo de validade desta*

*utilidade turística atribuída a título prévio; d) A requerente deverá comunicar ao Turismo de Portugal, I.P., quaisquer alterações que pretenda introduzir no projecto aprovado, para efeitos da verificação da manutenção da utilidade turística que agora se atribui, sem prejuízo de outros pareceres ou autorizações por parte daquele organismo, legalmente devidos (conforme cópia do Despacho).*

- B. A Requerente celebrou, com o Instituto do Turismo de Portugal (Turismo de Portugal, I.P.), um Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à Inovação, na sequência da candidatura, apoiada pelo FEDER, nos termos do aviso de abertura de concurso para apresentação de candidaturas n.º 11/SI/2009 de 15 de Abril de 2009. O contrato teve por objeto a concessão de um incentivo financeiro para a aplicação na execução, pela Requerente, do projeto n.º ... (código Universal do projeto QREN: ...), no montante de investimento global de € 3.671.594,00, nos termos em que foi aprovado (conforme cópia do contrato e documento junto com a Audiência Prévia).
- C. Em 21 de Dezembro de 2010, a G..., S.A. emitiu à Requerente a fatura n.º 74, no valor total, com IVA, de € 169.000,00, com a seguinte descrição: *Complexo “Country Club” sito na ... . Projeto de Arquitetura e Especialidades* (conforme cópia da fatura).
- D. Por Escritura Pública de compra e venda celebrada em 23 de Janeiro de 2013, lavrada no Cartório Notarial a cargo da Licenciada E..., na cidade de ... e a que corresponde o n.º de escritura 64 (1), a Requerente adquiriu à sociedade D..., S.A., NIF..., pelo preço de € 266.830,00, o lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (conforme Processo Administrativo e liquidação de IMT com o n.º...).
- E. A compra e venda do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º, referida em D. do 2.1. dos Factos Provados, foi isenta de IMT: Benefícios: 33 – Utilidade Turística (Art.º 20.º do DL 423/83, 100% sobre a matéria coletável (conforme liquidação de IMT com o n.º ...).
- F. A Requerente fez obras no lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (identificado em D. do 2.1



dos Factos Provados), no montante de € 2.353.027,71, tendo nele colocado equipamentos que converteram o lote de terreno para construção identificado em D. do 2.1 dos Factos Provados no *Country Club* tal qual ele existe actualmente (conforme cópia da informação “balancete acumulado Regularizações 2014” e depoimento da testemunha Sr. Eng. B...).

- G. No lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (identificado em D. do 2.1 dos Factos Provados) foi construído pela Requerente um edifício principal que inclui balneários de apoio às piscinas e campos de jogos, piscina de adultos, piscina de crianças, dois courts de ténis e um campo polidesportivo relvado (conforme cópia do Alvará de Utilização e depoimento da testemunha Sr. Eng. B...).
- H. O Alvará de Utilização n.º .../2013 para Fins Turísticos (Processo: AU-UTI – .../2013), datado de 22 de Abril de 2013, diz o seguinte: *Por despacho do Senhor Vereador com o Pelouro de Gestão Urbanística, proferido no uso da competência delegada para o ato, pelo Senhor Presidente da Câmara, a 18 de Abril do presente ano, foi deferida a autorização de utilização para fins turísticos, pelo que, é emitido o respetivo alvará de utilização para fins turísticos n.º .../2013, nos termos do artigo 62.º e seguintes do Dec-Lei 555/99 de 16 de Dezembro na sua atual redação em, conjugação com o artigo 30.º do DL 39/08 de 7 de Março, alterado pelo DL 228/09 de 14 de Setembro, a D..., contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., Porto, referente à 1.ª fase de construção do Aldeamento Turístico de 5 estrelas, sito no ..., freguesia do ..., do Concelho de ... . A utilização destina-se a fins turísticos e diz respeito às unidades de alojamento situadas nos lotes abaixo indicados: - **Lote 18**, unidade de alojamento - (moradia unifamiliar), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia, [...]. - **Lote 35**, unidade de alojamento - (moradia unifamiliar), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º...º, da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. - **Lote 37**, unidade de alojamento - (moradia unifamiliar), descrito na*

*Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. - **Lote 38**, unidade de alojamento - (moradia unifamiliar) descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. - **Lote 39**, unidade de alojamento - (moradia unifamiliar), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. - **Lote 56** - unidade de alojamento - (moradia unifamiliar com piscina), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. **Lote 1**, quatro unidades de alojamento incluídas no Centro ...- (quatro apartamentos), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo n.º..., tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia [...]. - **Lote 27**, Piscinas de adultos e crianças, 2 campos de ténis e polidesportivo, incluídos no Country Club, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º... da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º, tendo a obra de edificação sido aceite através da comunicação prévia admitida em 19 de Maio de 2009, projetada por G..., S.A., em que o autor do projeto de arquitetura foi o Arquiteto F..., inscrito na OA com o n.º..., e o Diretor de Fiscalização da Obra foi o Engenheiro Civil B..., inscrito na OE com o n.º ... (conforme cópia do Alvará de Utilização).*

- I. O Despacho n.º .../2015 do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 17..., de ... de Setembro de 2015, diz o seguinte: *No seguimento do parecer do Turismo de Portugal, I.P. (consubstanciado na Informação de Serviço n.º INT/.../.../... /GC, de 8 de abril de 2015), que conclui pela confirmação da utilidade turística atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico de A... (1.ª fase), com a categoria de 5 estrelas, sito em ..., de que é requerente a sociedade D..., S.A., decido, tendo presente o quadro legal e*

*regulamentar aplicável (nomeadamente, o Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro) e com os fundamentos invocados na referida Informação de Serviço: 1 - Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, confirmar a utilidade turística atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico de A... (1.ª fase), com a categoria de 5 estrelas, sito em ..., de que é requerente a sociedade D..., S.A.; 2 - Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, fixar a validade da utilidade turística em 7 (sete) anos, contados da data do Alvará de Utilização n.º .../2013 para Fins Turísticos, da Câmara Municipal de ..., de 22 de abril de 2013, ou seja, até 22 de abril de 2020; 3 - Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, na redação que lhe foi dada pelo Decreto n.º 38/94, de 8 de fevereiro, determinar que a proprietária e exploradora do empreendimento fica isenta das taxas devidas à Inspeção Geral das Atividades Culturais, pelo prazo fixado para a utilidade turística, caso as mesmas sejam, ou venham a ser, devidas, 4 - Nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, que a utilidade turística fica sujeita ao cumprimento dos seguintes condicionamentos: i) O empreendimento não poderá ser desclassificado; ii) A requerente deverá promover, até ao termo do segundo ano após a publicação do presente despacho, a realização de uma auditoria de qualidade de serviço por uma entidade independente, cujo relatório deve remeter ao Turismo de Portugal, I.P.. Caso o empreendimento disponha de um sistema de gestão de qualidade, o relatório de auditoria pode ser substituído pela descrição detalhada do referido sistema, evidenciando, nomeadamente, a política de qualidade prosseguida, a monitorização e medição de satisfação do cliente e o tratamento das reclamações, a frequência e metodologia das auditorias internas e o envolvimento da gestão de topo (conforme cópia do Despacho).*

- J. O Aldeamento Turístico aqui em causa - *Aldeamento Turístico de A...* – cumpriu, para efeitos de classificação, todos os requisitos obrigatórios e obteve, nos requisitos opcionais, a pontuação de 186 pontos, obtendo a classificação de 5 (cinco) estrelas,

correspondente a 171 pontos mais 15 pontos pela existência dos dois courts de ténis e do campo polidesportivo relvado (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral).

- K. A Requerente foi notificada do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019, da Autoridade Tributária e Aduaneira, sobre o seguinte assunto: *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - Acção de controlo da verificação dos pressupostos de benefícios fiscais* (conforme cópia do Ofício).
- L. É referido no Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019 (referido em K. do 2.1. dos Factos Provados) o seguinte: *Fica por este meio notificado (a) nos termos do Artigo 38.º n.º 1 do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) para no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da assinatura do aviso de recepção, que acompanha a presente notificação, efectuar o pagamento do IMT no montante de € 17.343,95 (dezassete mil trezentos e quarenta e três euros e noventa e cinco cêntimos), mediante Guias a solicitar neste Serviço de Finanças, devido com referência à compra que fez por escritura de 2013-01-23, lavrada no Cartório Notarial a cargo da notária E..., em ..., do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da Freguesia do ..., sob o Artigo ..., com o valor patrimonial tributário (VPT) de € 266.830,00, porque de acordo com o controlo efectuado e conforme fundamentos que constam da informação anexa, foi verificado que não se encontravam reunidos os pressupostos para usufruir da isenção prevista no Artigo 20.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro. Serviu de base à liquidação do IMT, nos termos do art.º 12.º do CIMT o valor de € 266.830,00 coincidente com o VPT, ao qual vai ser aplicada a taxa de 6,5%, prevista na al. d) do n.º 1 do artigo 17.º do código deste imposto. LIQUIDAÇÃO: € 266.830,00 x 6,50% = € 17.343,95 (IMT a pagar). Contra a liquidação poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos Artigo 70.º, 99.º e 102.º do CPPT, a contar do termo dos 30 (trinta) dias acima indicados, conforme previsto no Artigo 43.º do CIMT (conforme cópia do Ofício).*
- M. O referido no Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019 (referido em K. do 2.1. dos Factos Provados) diz ainda o seguinte: **DOS FACTOS**. *1.º Por Escritura de Compra e Venda de 2013-01-23 lavrada no Cartório Notarial a cargo da notária E..., em ...*

*e escritura n.º ... (1) a Sociedade "A..., S.A.", NIPC ..., adquiriu à entidade "D..., S.A.", NIPC..., um prédio, inscrito na matriz da Freguesia do ..., deste Concelho, sob o Artigo ..., pelo preço de € 266.830,00 com o valor patrimonial tributário, doravante designado por VPT de € 266.830,00, apurado de harmonia com o disposto no DL n.º 287/2003 de 12/11. 2.º Para participação desta aquisição, em 2013-01-23 foi submetida, pelo contribuinte, a Declaração Mod. 1 do IMT, a qual originou a emissão do DUC..., com isenção total de IMT (100%), de acordo com o previsto no Artigo 20.º do DL n.º 423/83 de 05/12, Diploma Legal que legisla a atribuição de "Utilidade Turística" e os benefícios inerentes a essa qualidade. 3.º Estabelece o Artigo 20.º daquele normativo que "são isentas de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5 (um quinto), as aquisições de prédios ou de fracções autónomas, com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio (...)", sendo que, nos termos do DL n.º 287/2003 de 12/11, que aprovou o Código do IMT, os textos legais que mencionem o imposto municipal de sisa consideram-se referidos ao atual IMT. 4.º Do controlo efetuado para verificação dos pressupostos do referido benefício fiscal, constatou-se que a fracção adquirida não se destinou à construção/ instalação de empreendimentos turísticos. 5.º Da leitura do DL n.º 423/83 de 05/12 entende-se que a intenção de conceder tais benefícios fiscais visa fomentar o investimento e impulsionar a atividade turística para os promotores que tomem essa iniciativa de construir/ criar estabelecimentos, bem como de remodelar/ beneficiar/ reequipar ou ampliar, não se pretendendo conceder aqueles benefícios quando se trate da mera aquisição de fracções integradas nos empreendimentos, ainda que se destinem à exploração. Aliás, este entendimento vai de acordo com a decisão emanada no Acórdão do STA n.º 3/2013 de 2013/01/23, no processo n.º 968/12 – 2.ª Seção (publicado no DR 1.ª Série, n.º 44 de 2013/03/04), proferido em julgamento ampliado nos termos do Artigo 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no qual se pode ler: "(...) o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/ redução de pagamento de Sisa/ Selo, para os promotores que pretendam construir/*

*criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinados à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/ licenciamento do empreendimento (...). "(...) afigura-se evidente que o adquirente das fracções não se torna, por tal facto um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da instalação, uma vez que está a investir em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial, como qualquer consumidor final, quer a aquisição seja concretizada em planta quer depois de instalado/ construído o empreendimento (...); "(...) O benefício só tem justificação relativamente a quem procede à instalação do empreendimento e o coloca no mercado e não em relação a todos o que o utilizam e exploram , ainda que através da compra das suas unidades (...)". 6.º Face ao exposto, a aquisição em apreço não reúne os pressupostos legais para beneficiar da isenção de IMT, prevista no Artigo 20.º, n.º 1 do DL n.º 423/83, conforme indevidamente o contribuinte a enquadrrou, uma vez que a aquisição do imóvel em causa não se destinou à instalação do referido empreendimento por parte da entidade promotora, tratando-se antes de uma transmissão, que na mais abrangente das interpretações, terá que ver somente com a exploração. 7.º Por este facto, pelo ofício n.º... de 2015-05-19 foi o sujeito passivo notificado para regularizar voluntariamente o pagamento do IMT e IS (verba 1.1), informando-o do valor e das taxas a aplicar para apuramento do mesmo. No mesmo ofício é comunicado que, não se conformando com a decisão da AT, poderia o contribuinte exercer o direito de audição prévia nos termos do artigo 60.º da LGT. 8.º Em 2015-06-17 foi recepcionado o documento, com registo de entrada n.º 2015..., onde a contribuinte vem exercer o direito de audição, previsto no Artigo 60.º n.º 1 da LGT (Lei Geral Tributária), sobre o projecto de liquidação de IMT e IS, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido e que em resumo útil e com base nas alegações apresentadas vem requerer o seguinte: - O arquivamento do presente processo e que dele não resulte qualquer liquidação, uma vez que a aquisição do terreno inscrito na matriz da freguesia de ... sob o artigo ... destinou-se à primeira*



*instalação de um empreendimento turístico, sendo absolutamente essencial à mesma. Junta cópia do Alvará de Utilização n.º .../2013 para fins Turísticos, da Câmara Municipal de ... . **ANÁLISE AO DIREITO DE AUDIÇÃO.** Para provar que a aquisição se destinou à primeira instalação de um empreendimento turístico, o contribuinte junta cópia do Alvará de Utilização n.º .../2013 para fins Turísticos da Câmara Municipal de ... . Contudo, nos termos n.º 1 do artigo 2.º do DL n.º 423/83 de 05/12 a utilidade turística é atribuída por despacho do membro do Governo com tutela sobre o sector do turismo, sob proposta do Director Geral do Turismo, instruída com o parecer da Comissão de Utilidade Turística e não pela Câmara Municipal através de Alvará de Utilização para Fins Turísticos. **CONCLUSÃO.** Face ao exposto, somos de opinião que a proposta de sujeição a IMT se deverá manter, em virtude de não se encontrarem reunidos os pressupostos para a aplicação da isenção prevista no Artigo 20.º do DL n.º 423/83 de 05/12. Em sede de IS (Verba 1.1 - TGIS) verifica-se a caducidade (conforme cópia do Ofício).*

- N. A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a Declaração de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas n.º..., datada de 29 de Maio de 2019, com o valor a pagar de € 17.343,95 (conforme liquidação de IMT n.º...).
- O. A Descrição da Declaração de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas n.º ... (referida em N. do 2.1. dos Factos Provados) diz o seguinte: ***Descrição.*** *IMT devido com referência à compra que por € 266.830,20 fez a D..., S.A., NIPC..., do Lote de Terreno para Construção Urbana e inscrito na matriz da Freguesia do..., deste Concelho, sob o Artigo ..., com o valor patrimonial tributário, doravante designado por VPT, de € 266.830,20, apurado de harmonia com o disposto do DL n.º 287/2003 de 12/11. Previamente, em 2013/01/23, foi liquidado o IMT com isenção total (100%), conforme DUC..., ao qual foi reconhecida, indevidamente, o benefício da Utilidade Turística, nos termos e para os efeitos do disposto do Artigo 20.º do DL n.º 423/83 e em relação à Verba 1.1. da TGIS do Código do Imposto de Selo com redução a 1/5 do Imposto devido no montante de € 426,93. Foi já lavrada Escritura de Compra e Venda em 2013/01/23 no Cartório Notarial a Cargo da Lic.ª E..., na cidade de ... e a que corresponde o N.º de Escritura 64 (1). Vai servir de*

*base à liquidação do IMT o preço declarado, por ser igual ao VPT, nos termos do n.º 1 do Artigo 12.º do CIMT, ao qual vai ser aplicada a taxa de 6,50%, prevista na al-d) n.º 1 do Artigo 17.º do Código deste Imposto. LIQUIDAÇÃO. € 266.830,20 x 6,50% = € 17.343,95 (IMT a pagar). Foi o SP notificado em 2019/02/28 tendo solicitado hoje, verbalmente, a liquidação do IMT devido. **Valor Global do Acto ou Contrato: € 266.830,20** (conforme liquidação de IMT n.º ...).*

- P. A Requerente, não concordando com a liquidação de IMT, apresentou Reclamação Graciosa (conforme cópia da Reclamação Graciosa).
- Q. À Reclamação Graciosa foi dado o n.º ...2019..., com a seguinte data de abertura do procedimento: 26 de Abril de 2019 (conforme Processo Administrativo).
- R. A Requerente foi notificada a Decisão Final da Reclamação Graciosa, por documento datado de 22 de Maio de 2019, com o assunto: Reclamação Graciosa. Reclamante: A..., S.A.. NIF: ... . Matéria Reclamada: IMT (conforme cópia da notificação da decisão final da Reclamação Graciosa e Processo Administrativo).
- S. A Decisão Final da Reclamação Graciosa, datada de 22 de Maio de 2019, diz o seguinte: 1. *Veio o contribuinte, acima identificado, em 24.04.2019, deduzir reclamação graciosa contra a liquidação de IMT n.º 2019/..., no valor de € 17.343,95.* 2. *O contribuinte goza de legitimidade (art.º 65.º da LGT) e o pedido é tempestivo (art.º 70.º n.º 1 do CPPT).* 3. *Vem contestar a referida liquidação alegando:* 4. *Foi notificada da liquidação de IMT, pelo ofício ... de 26 de Fevereiro, “...por alegado incumprimento das condições para beneficiar da isenção que lhe havia sido atribuída aquando da aquisição do imóvel...”. 5. Que não concorda “...com a liquidação adicional que ignorou por completo a situação do reclamante”, dado que “não adquiriu um empreendimento já instalado, nem tão pouco frações” mas “comprou um lote de terreno pelo montante de 266.830,00 euros, mandou executar e pagou os projectos de arquitetura e de especialidade necessários, e nele fez obras (incluindo materiais) no montante de 2.353.027,71 euros”. 6. Expõe ainda que “...colocou lá equipamentos para converter o lote de terreno no Country Club, tal como ele existe atualmente”. 7. No lote de terreno adquirido foi construído um edifício principal que inclui balneários de apoio as*

*piscinas e campos de jogos, piscinas de adultos, piscina de crianças, dois courts de ténis e um campo polidesportivo relvado. 8. O reclamante argumenta ainda que, a portaria 327/2008 de 28 de Abril prevê, em relação aos Aldeamentos Turísticos: a) A existência de um conjunto de equipamentos obrigatórios dos quais se salienta «piscina com anexo próprio para crianças». b) A existência de um conjunto de equipamentos opcionais aos quais são atribuídos uma determinada pontuação, sendo que se determina que, nos Aldeamentos Turísticos de 5 estrelas, se deverá atingir um somatório mínimo de 177 pontos. c) O Aldeamento Turístico atingiu a pontuação de 186, mas para tal teve o contributo decisivo da existência dos dois courts de ténis e do campo polidesportivo relvado, os quais acrescem 15 pontos. Se tal não tivesse ocorrido, a pontuação seria 171, o que excluiria a possibilidade do Aldeamento Turístico em questão, vir a ser licenciado, como foi. d) Em face do descrito defende o reclamante que “foi parte essencial na instalação do empreendimento turístico não se limitando a adquirir frações já instaladas”. 9. Pelos factos expostos solicita a anulação de IMT cuja liquidação contesta.*

**Enquadramento.** 10. Por escritura de compra e venda, de 23/01/2013 a A..., S.A., com o NIPC... adquiriu à sociedade D... S.A., NIPC..., um prédio urbano inscrito na matriz sob os números ... da freguesia do ..., pelo preço global de € 266.830,00. 11. Na mesma data solicitou liquidação de IMT e Imposto de Selo no Serviço de Finanças, invocando benefício de utilidade turística. 12. Desta forma não foi liquidado nenhum valor de IMT por aplicação daquela isenção. 13. Foi emitido o DUC n.º ... com reconhecimento automático de isenção do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), em 23-01-2013, pelo serviço de finanças de..., nos termos do artigo 20.º do D-L423/83. 14. Por despacho de 14-11-2018, do Chefe do Serviço de Finanças de ..., foi cancelado o benefício fiscal, previsto no artigo 20.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro. 15. Aquando da notificação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de ..., no âmbito do procedimento de cancelamento do benefício fiscal de utilidade turística, foi a contribuinte informada da possibilidade de impugnar ou recorrer hierarquicamente. 16. Saliente-se que a esta data ainda não havia sido emitida a

liquidação de IMT, consequência do cancelamento do benefício fiscal que vimos referindo. 17. Seguidamente, vem a contribuinte apresentar reclamação graciosa que agora analisamos. **Análise. Da violação da lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.** 18. O reclamante alega erro nos pressupostos de facto e de direito por parte da AT que, no seu entender, faz uma interpretação errada do artigo 20.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro. 19. Acrescenta que a A... SA adquiriu um lote de terreno para construção e nele fez obras de edificação. 20. "...colocou lá equipamentos para converter o lote no Country Club, tal como ele existe atualmente." 21. No lote de terreno adquirido foi construído um edifício principal que inclui balneários de apoio às piscinas e campos de jogos, piscinas de adultos, piscina de crianças, dois courts de ténis e um campo polidesportivo relvado. **22. Vejamos os factos mais relevantes:** 23. A atribuição de utilidade turística, a título prévio, foi conferida, por despacho n.º .../2015, de 03.09.2015, ao aldeamento A... sito em ..., cuja requerente foi a sociedade D... SA. 24. A validade da utilidade turística era de sete anos, contados a partir da data da publicação do alvará da Camara Municipal de ..., 22/04/2013. 25. Em 22.04.2013, foi emitido o alvará de utilização de utilização para fins turísticos n.º .../2013, à entidade **exploradora A... S.A..** **26. Far-se-á seguidamente o enquadramento legal.** 27. "São Isentas de sisa e imposto sobre sucessões e doações (...) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas **com destino à instalação** de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento." Artigo 20.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro. 28. Da redação da norma jurídica citada ressaltam duas exigências a ter em conta: 29. os prédios ou fracções devem ter como destino **a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística;** 30. seja observado o prazo fixado para abertura ao público do empreendimento. 31. Quanto ao primeiro pressuposto legal e para melhor entendermos o conceito de "instalação", vejamos o que estabelece o Acórdão uniformizador de Jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, de 04.03.2013: «O conceito de

«instalação». para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art.º 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de frações autónomas) para construção 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 e não os adquirentes de frações autónomas em empreendimentos construídos/ instalados, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação». 32. Na realidade a A..., S.A. adquiriu um lote de terreno, com projeto de construção de um empreendimento turístico. 33. No fundo, a reclamante adquiriu um produto acabado em termos de instalação, ou seja, comprou um terreno de construção com projeto (para obtenção da utilidade turística a título prévio terá que existir um ante projeto aprovado do empreendimento, ficando o benefício condicionado à aprovação do projeto, artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 423/83). 34. A instalação já havia sido realizada pela entidade requerente da utilidade turística (D... S.A.) que vendeu o projeto **na qualidade de promotor** de um produto turístico, parte integrante do empreendimento A..., S.A.. 35. Dai as expressões promoção/ criação e construídos/ instalados usadas no conceito vertido no Acórdão uniformizador. 36. Os benefícios fiscais consubstanciam-se em derrogações da regra geral da igualdade e da capacidade contributiva de que estão imbuídos os impostos em geral . 37. Por esse motivo, os benefícios fiscais têm de estar escorados num relevante interesse público que justifique a desigualdade criada pelos mesmos. 38. A lei visava o impulsionar da atividade turística por a considerar de relevante interesse nacional, **visando o esforço de investimento dos promotores/ criadores de empreendimentos turísticos**, os quais terão de percorrer o itinerário desde o licenciamento até ao título que permita o seu funcionamento e exploração. 39. Vimos no caso concreto que foi a entidade D... S.A. que desenvolveu todo o projeto do empreendimento e o submeteu às entidades competentes para a sua aprovação, tendo obtido a classificação de utilidade turística e o alvará de utilização para o funcionamento do empreendimento. 40. A fase seguinte entra no domínio da exploração do empreendimento. 41. Fica, pois, demonstrado que a aquisição do

*lote de terreno identificado no início da presente reclamação, beneficiou indevidamente do benefício fiscal da utilidade turística. **Do Direito de Audição.** Nos termos do art.º 60.º da LGT foi o contribuinte notificado eletronicamente em 07/05/2019 e convidado a exercer o direito de participação na decisão na modalidade de audiência previa o que veio a fazer em 16-05-2019. Vem o reclamante alegar que não aceita a decisão de indeferimento no processo de reclamação graciosa por não concordar com as alegações que suportam o projeto de indeferimento nem com o a referência ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013 mencionado no ponto 31 e seguintes e que serviu para clarificar o entendimento do conceito "instalação". A este respeito cabe ainda o seguinte esclarecimento. Como refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (proc. 1069/12) "no âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008 de 7 de Março o **conceito de instalação** de um empreendimento turístico **compreende o conjunto de atos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento** (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) **das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção de títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística** (cfr. Capítulo IV, arts. 23.º ss). Destacam-se ainda dois procedimentos distintos, um que diz respeito à prática das operações necessárias a pô-lo em funcionamento, outro que diz respeito à venda das unidades projetadas ou já mesmo construídas. No caso em apreço o lote de terreno para construção foi adquirido visando a construção do Country Club caracterizado por um conjunto de instalações funcionalmente interdependentes conforme definido no art. 13.º do Dec-Lei 39/2008 de 7 de Março, **destinado à exploração**, e com os requisitos previstos no artigo 16.º do mesmo normativo legal, que consagra o regime jurídico de instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos. É ainda o reclamante que refere na sua argumentação que "no lote de terreno foi construído o edifício principal que inclui balneários de apoio às piscinas e campos de jogos, piscina para adultos, piscina de crianças, dois courts de ténis e*



*um campo polidesportivo relvado...” donde resulta claro que a aquisição do terreno para construção se destina à exploração de um conjunto de equipamentos (que vieram a ser construídos) e não à instalação de uma infraestrutura urbanística pré-existente que suporta a construção/ exploração de prédios ou frações autónomas conforme referidas no n.º 1 do artigo 4.º do decreto-lei 39/2008. Ainda assim se reafirma que, no caso em apreço, a entidade promotora do empreendimento turístico foi a sociedade D... SA e que por esse facto beneficiou da isenção de IMT, não cabendo o mesmo benefício à aqui reclamante. Embora em desacordo com o projeto de decisão da presente reclamação graciosa, não foram apresentados novos factos que possam viabilizar a alteração do sentido da mesma.*

**CONCLUSÃO.** 1. Em fase de tudo o que ficou anteriormente exposto, considero que a presente reclamação deve ser **indeferida**, mantendo-se a liquidação reclamada (conforme cópia da notificação da decisão final da Reclamação Graciosa e Processo Administrativo).

- T. Por Despacho datado de 22 de Maio de 2019 foi expressamente indeferida a Reclamação Graciosa apresentada e notificada à Requerente, por ofício, na mesma data (conforme cópia da notificação da decisão final da Reclamação Graciosa e Processo Administrativo).
- U. A Requerente efetuou, em 30 de Maio de 2019, o pagamento da liquidação de IMT, no valor de € 17.434,95 (conforme cópia do comprovativo de pagamento).
- V. Em 21 de Agosto de 2019 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).

## **2.2 Factos Não Provados**

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

## **2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo

Administrativo e no depoimento da testemunha prestado na Reunião realizada no âmbito deste Processo Arbitral.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

A testemunha inquirida na Reunião realizada, Sr. Eng. B..., Diretor de Produção (engenheiro) na Requerente, na data dos factos, aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que relatou. O depoimento foi no sentido da confirmação da construção/ obras, por parte da Requerente, de um *Country Club*, no lote de terreno aqui em questão. A testemunha descreveu as construções/ obras e referiu os montantes aproximados.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos presentes Autos Arbitrais e a prova testemunhal produzida na Reunião realizada no âmbito deste Processo Arbitral, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **3. Matéria de Direito (fundamentação)**

#### **3.1. Exceção (caducidade do direito de ação/ da caducidade do pedido de pronúncia arbitral)**

Invoca a Requerida na Resposta o seguinte: ***I - Defesa por exceção. A - Da caducidade do pedido de pronúncia arbitral.***

Diz a Requerida na Resposta: *Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do Regime de Arbitragem Tributária, o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, in caso, termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*<sup>1</sup>.

Continua a Requerida na Resposta, *a Requerente vem impugnar o acto de liquidação de IMT*<sup>2</sup> n.º 2019/... notificado por ofício de 26-02-2019 referente à aquisição realizada no ano de 2013. O prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias contados a partir da data limite de pagamento da liquidação ocorrida a 27.03.2019, [...]. *E porque assim é, o presente pedido de pronúncia arbitral apresentado em 21.08.2018 é manifestamente extemporâneo*<sup>3</sup>.

A Requerida diz mais na Resposta, *É certo que a 2.04.2018 a Requerente deduziu reclamação graciosa onde requer a anulação do acto de liquidação de IMT. Contudo, o objecto dos presentes autos, como resulta do teor do pedido formulado pela Requerente, é apenas o acto de liquidação e não o acto de indeferimento da reclamação graciosa*<sup>4</sup>, os quais consubstanciam actos diferentes no conteúdo, na forma e nos requisitos legais, sendo intervenções processualmente distintas e diferenciadas.

Conforme se verifica pela leitura do pedido, diz a Requerida na Resposta, a *Requerente vem solicitar ao Tribunal a anulação da liquidação conforme se lê: “a) DEVE SER ANULADA A LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS (IMT) RELATIVA À AQUISIÇÃO, EM 23/01/2013, DO LOTE DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO INSCRITO NA MATRIZ PREDIAL DA FREGUESIA DO ... SOB O ARTIGO ..., NO MONTANTE DE € 17.343,95 NOS TERMOS IMPUGNADOS, COM FUNDAMENTO NA SUA ILEGALIDADE POR VIOLAÇÃO DE LEI; [...].*

Mais argumenta a Requerida na Resposta, *Aliás o articulado da Requerente nomeadamente no ponto “II - Da Liquidação de IMT e da sua Ilegalidade” faz várias citações*

<sup>1</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>2</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>3</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>4</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

---

da fundamentação da liquidação e diz em concreto: «Na liquidação adicional em apreço ignorou-se por completo a situação em concreto da Requerente». E no ponto «III - Da Ilegalidade da Liquidação» do pedido de pronúncia arbitral, sempre só impugna o despacho de cessação que fundamentou a liquidação e em parte alguma refere ou contraria os argumentos constantes da decisão da Reclamação Graciosa. **Donde se verifica que a Requerente não pretendeu impugnar a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, mas apenas a liquidação indicada, razão pela qual é forçoso concluir que tanto o pedido como a causa de pedir incidem apenas na anulação da liquidação de IMT<sup>5</sup>.**

Assim, continua a Requerida na Resposta, **a tempestividade** do pedido de pronúncia arbitral formulado é aferida em relação ao acto de liquidação, verificando-se no caso em apreço que o mesmo é manifestamente extemporâneo. O objecto dos presentes autos, no que importa à sua pretensão, é fixado pelo seu pedido e causa de pedir, não sendo irrelevante o modo como o mesmo vem enunciado no seu pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida na sua Resposta invoca o acórdão proferido no processo n.º 261/2013-T, onde a excepção da intempestividade, deduzida pela AT com fundamentos semelhantes aos invocados nos presentes autos, foi considerada procedente. Naqueles autos a AT defendeu, conforme se transcreve, - Não obstante ter feito alusão e identificado as circunstâncias da existência de reclamação graciosa e do indeferimento tácito, a verdade e que a Requerente não formulou/ concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação do indeferimento tácito que operou, decorrente da sua reclamação graciosa; - Não o tendo feito, ou seja, não tendo a requerente sindicado o acto em segundo grau (o indeferimento tácito da reclamação graciosa) o pedido arbitral é intempestivo e, conseqüentemente, o Tribunal não pode apreciar o pedido formulado quanto ao acto de autoliquidação; Por sua vez, o Tribunal decidiu o seguinte, uma vez que os seus poderes de cognição estão limitados pelo pedido: **“Assim se, por um lado, é inequívoco que a Requerente<sup>6</sup> ao identificar e formular o seu pedido arbitral não fez a mais ténue alusão<sup>7</sup> à impugnação do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentou em 30 de Maio de 2013<sup>8</sup>, por outro, é também bem claro que a**

---

<sup>5</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>6</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral.

<sup>7</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>8</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral.

*Requerente identifica como objecto do pedido arbitral o acto de autoliquidação de IRC e derrama municipal cuja declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial pede a este Tribunal. Não podemos, pois, deixar de concordar com a Requerida quando na sua Resposta escreve que a Requerente não formulou/ concretizou ao Tribunal qualquer pedido de anulação do indeferimento tácito que operou, decorrente da sua reclamação.*

*A Requerida, na Resposta, invoca também, No mesmo sentido, veja-se também a decisão arbitral proferida no processo n.º 763/2014-T: «O Requerente contestou esta posição por entender que o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se contaria, não do termo do prazo para pagamento voluntário, como defende a Requerida, mas da notificação da decisão de indeferimento proferida a 22/08/2014. Esta posição do Requerente seria correcta se o pedido de pronúncia arbitral tivesse como objecto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa. No entanto, não é esse o caso. Na verdade, o Requerente inicia a sua petição declarando que “(...) vem, com base em ilegalidade, IMPUGNAR as liquidações de IMT com o n.º 2014..., (...) e de imposto do selo da verba 1.1 da tabela com o n.º 2014 ... (...)”. E conclui com o seguinte pedido: “Nestes termos e nos mais de direito que V. Ex.a doutamente suprirá deverá a presente acção ser considerada procedente e, em consequência, serem consideradas ilegais as liquidações de imposto do selo e de IMT efectuadas ao Recorrente, com a consequente devolução das importâncias pagas acrescidas de juros indemnizatórios”. O objecto do pedido, expressamente delimitado pelo Requerente, é a invocada ilegalidade dos actos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo e não o indeferimento da reclamação graciosa apresentada. **De referir, aliás, que em momento algum da petição e demais requerimentos apresentados, o Requerente faz qualquer apreciação ao indeferimento e seus fundamentos**<sup>9</sup>, não tendo formulado qualquer pedido sobre tal acto tributário. Nessa medida, não pode este tribunal deixar de concordar com a Requerida e concluir que o pedido de pronúncia arbitral, apresentado a 06/11/2014, é extemporâneo. [...].*

*Refira-se ainda, continua a Requerida na Resposta, a recente decisão proferida no processo arbitral n.º 480/2017-T em processo onde se analisou e decidiu também uma situação*

---

<sup>9</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

semelhante à dos presentes autos, em que o Requerente também impugnou apenas a liquidação e não a decisão proferida na Reclamação Graciosa apresentada da mesma, e onde foi considerado intempestivo o pedido de pronúncia arbitral, porque o termo inicial do prazo de interposição do pedido se conta do fim do prazo de pagamento da liquidação e não da notificação da decisão de Reclamação Graciosa. Conforme se lê do seguinte excerto: «Ora, o âmbito dos poderes de cognição do Tribunal está limitado pelo pedido efectuado pela Requerente, sendo que nos termos do artigo 609.º do CPC, "O objecto da sentença coincide assim com o objecto do processo, não podendo o juiz ficar aquém nem ir além do que lhe foi pedido". Neste contexto, a decisão deste Tribunal não pode ser outra que não considerar procedente a exceção invocada, ficando assim prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas nos autos». Também nos presentes autos o objecto da impugnação que foi inequivocamente delimitado pela Requerente é apenas a liquidação de IMT, em parte alguma do pedido impugna os fundamentos do indeferimento da Reclamação Graciosa, nem faz qualquer pedido quanto a este acto tributário, razão pela qual o pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo, por foi apresentado muito para além de 25/06/2019.

A Requerida termina esta parte da Resposta da seguinte forma: **Do exposto resulta assim que se verifica no caso em apreço a caducidade do direito de acção, o que constitui uma excepção dilatória que determina a absolvição da Requerida da instância**<sup>10</sup> ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 89.º do CPTA e alínea e) do n.º 1 do 287.º do CPC, aplicável ex vi art.º 2.º do RJAT a qual, desde já, se requer.

Em requerimento de resposta ao invocado pela Requerida na Resposta, a Requerente diz o seguinte: **Em resumo, sustenta a Requerida que a Requerente está a impugnar a liquidação de IMT n.º 2019/... (que lhe foi notificada em 26.2.2019) e não a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou na sequência dessa liquidação (que lhe foi notificada posteriormente)**<sup>11</sup>, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido formulado, sob pena de caducidade, no prazo de 90 dias a contar da data limite de pagamento da liquidação ocorrida a 27.3.2019, razão pela qual, tendo apenas sido apresentado em 21.8.2019, tal pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo. Que dizer? 2. A questão suscitada pela Requerida é de

<sup>10</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>11</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



carácter meramente formal e faz parte daquelas que visam a obtenção da comumente apelidada “vitória na secretaria”, 3. Contrariando os princípios basilares que devem nortear o processo tributário e que sempre imporiam a correção de qualquer defeito de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista. 4. Como efeito, mesmo que o que a Requerida sustenta estivesse certo (e não está, como veremos de seguida), sempre a tutela efetiva e plena que se pretende conferir ao contribuinte impor a uso do disposto no art. 97.º n.º 3 LGT e a correção processual necessária. Isto posto, 5. **Da liquidação de IMT em apreço, a Requerente reclamou graciosamente (com basicamente a mesma argumentação e com o mesmo fim que o do pedido de pronúncia arbitral) dentro do prazo de que dispunha para o efeito**<sup>12</sup>. 6. **Tal reclamação foi indeferida, tendo a Requerente requerido a presente pronúncia arbitral dentro do prazo de impugnação mencionado na respetiva notificação**<sup>13</sup>. 7. **A Requerente não invoca qualquer ilegalidade exclusiva da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, diferente da que já padecia o ato reclamado**<sup>14</sup>. 8. **E faz menção, no requerimento inicial, da reclamação graciosa apresentada e da decisão que a indeferiu**<sup>15</sup>.

Continua a Requerente no indicado requerimento, [...] Como exemplarmente se refere na decisão arbitral de 8.3.2018, proferida no processo n.º 193/2015-T deste Centro de Arbitragem Administrativa: “Para sindicar a citada caducidade, o Tribunal o que tem é de verificar se o pedido [anulação, por ilegalidade, dos atos de liquidação de IUC], foram apresentados no prazo a que alude o artigo 10.º-1/a), do RJAT, ou seja, dentro do prazo de 90 dias contado a partir dos factos a que alude o artigo 102.º-1 e 2, do CPPT. **Da análise e interpretação destes normativos decorre que, estando demonstrado que o SP apresentou reclamação graciosa (com conteúdo e objeto idênticos ao do pedido de pronúncia arbitral ulterior) e que esta foi indeferida, por ato expresso (como foi o caso dos autos), a apresentação de pedido de pronúncia arbitral é ou deve ser admitida, se tiver sido apresentada dentro do prazo de 90 dias contado desde a notificação do indeferimento da reclamação. Independentemente de haver ou não impugnação expressa, no pedido de**

<sup>12</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>13</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>14</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>15</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

---

**pronúncia arbitral, desse ato de segundo grau**<sup>16</sup>. Dito doutro modo: o Tribunal Arbitral o que verdadeiramente sindica são os atos de primeiro grau (as liquidações) [cfr artigo 2.º, do RJAT] e não os atos de segundo ou terceiro grau, **especialmente quando estes enfermem de ilegalidade com contornos diversos da que padece ao ato de primeiro grau**<sup>17</sup>. O que não é o caso. Ao sindicar os atos de liquidação – que são, insiste-se, os atos que são e podem ser verdadeiramente objeto do processo arbitral – a Requerente implicitamente está a impugnar o ato de segundo grau (o indeferimento da reclamação graciosa) na medida em que constituiria um absurdo ficar-se pela impugnação das liquidações com aceitação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.”

Mais diz a Requerente no requerimento de resposta, [...] No mesmo sentido, a decisão arbitral de 22.6.2016, proferida no processo n.º 13/2016-T deste Centro de Arbitragem Administrativa: A apreciação da exceção de intempestividade do pedido depende da questão de saber se a Requerente impugnou os actos de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas ou se, ao invés disso, se limita a impugnar cada um dos actos de liquidação de IS de per si. **Ora, a Requerente identifica com clareza na sua petição arbitral quer os actos de liquidação de IS, quer os processos de reclamação graciosa apresentados e as respectivas decisões finais**<sup>18</sup>. **Mais resulta da petição arbitral que as reclamações graciosas apresentadas foram indeferidas por despacho do Chefe de Finanças de ..., juntando-se cópia daqueles actos decisórios**<sup>19</sup>. **Tendo em conta que os actos que decidiram as reclamações graciosas são actos de segundo grau, em que é analisada a legalidade dos actos de liquidação identificados, considera-se que a Requerente identifica suficientemente os actos objecto da petição arbitral como sendo os actos de decisão das reclamações graciosas apresentadas por referências aos actos de liquidação subjacentes**<sup>20</sup>. Em consequência, não procede a exceção de intempestividade do pedido deduzida pela Requerida.

Continua a Requerente no requerimento de resposta, [...] No mesmo sentido, a decisão arbitral de 14.7.2016, proferida no processo n.º 116/2016-T deste Centro de Arbitragem

---

<sup>16</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>17</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>18</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>19</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>20</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

*Administrativa: É incontestável quanto alega a Requerida relativamente ao prazo para impugnar um ato tributário. De facto, o artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/ autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O prazo de 90 dias teria como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária. Tendo em atenção a disposição prevista no n.º 2 do artigo 85.º do CPPT, a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 30.04.2015. Consequentemente, se se considerar que o pedido que delimita os presentes autos se reporta ao ato de primeiro grau (a liquidação), como pretende a Requerida, e não ao indeferimento da reclamação graciosa (ato de segundo grau), então dúvidas não haverá que o prazo de ação se encontra precludido. **Sendo certo que o âmbito dos poderes de cognição do tribunal está vinculado ao pedido, o facto é que o tribunal está também apto a compreender e interpretar tal pedido por força de quanto é alegado pela Requerente**<sup>21</sup>. **Por quanto se referiu supra, dúvidas não existem que o Tribunal Arbitral teria que atender, nesta situação, e como objeto imediato do processo, ao ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e não ao ato de liquidação em si**<sup>22</sup>. Claro que, em qualquer caso, a apreciação do objeto imediato terá como consequência direta a apreciação do respetivo objeto mediato. Ora, na senda da douta doutrina e jurisprudência citada pela Requerida, há que apurar o pedido da Requerente. **E para este Tribunal Arbitral, atendendo ao princípio do aproveitamento dos atos, por um lado, à interpretação que há-de fazer-se da vontade das partes, de acordo com o padrão de um bom pai de família, por outro, bem como às indicações expressas da Requerente: "(...) o presente pedido é oportuno porquanto a Requerente foi notificada em 30NOV2015 do indeferimento da Reclamação por si tempestivamente apresentada"**<sup>23</sup>. **"A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade do ato de liquidação (...) cuja reclamação graciosa foi objeto de indeferimento"**<sup>24</sup>, conforme notificação aos 30NOV15 - Anexo II". "Nem colhe a tese da Autoridade Tributária, designadamente para*

<sup>21</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>22</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>23</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>24</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

efeitos de indeferimento das reclamações e recursos hierárquicos das liquidações de imposto de selo relativos aos anos de 2012 e 2013 (e desta mesma reclamação que ora se impugna)" (sublinhado nosso). "Aos 25NOV15, não obstante os argumentos e prova efetuados pela Requerente entendeu, errada e ilegalmente, a Administração Tributária ser de indeferir a pretensão da Requerente (Anexo II), o que a mesma não pode aceitar". Não parece ser razoável aceitar as alegações da Requerida nesta matéria. **A Requerente, embora de forma deficiente, concede-se, claramente apresenta este pedido na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, no prazo legal concedido para o efeito, fazendo a tal facto várias vezes menção ao longo do pedido, apreciando (embora parcamente) a fundamentação de tal ato de indeferimento**<sup>25</sup>. Nestes termos, **a Requerente trouxe ao Tribunal Arbitral os elementos necessários para a apreciação do objeto imediato (o indeferimento da reclamação graciosa) e, conseqüentemente, do objeto mediato (o ato de liquidação)**<sup>26</sup>. Pelo exposto, decide o Tribunal Arbitral considerar improcedente a exceção de intempestividade alegada pela Requerida.

A Requerente diz ainda no requerimento de resposta que, *No mesmo sentido, a decisão arbitral de 15.3.2018, proferida no processo no 437/2017-T deste Centro de Arbitragem Administrativa: 26. O pedido de anulação da autoliquidação da Contribuição sobre o Setor Bancário é o pedido que – a final – a Requerente sempre teria que formular, uma vez que é a sindicância da legalidade da mesma que concretamente traz a juízo. Portanto, é a pretensa ilegalidade daquela autoliquidação – não eliminada pela decisão que recaiu sobre a reclamação administrativa – cuja sindicância judicial vem requerer. 26. Como resulta do pedido e dos autos, a concreta questão da alegada ilegalidade na autoliquidação foi apreciada em sede de reclamação administrativa e não foi aí reconhecida a existência de vício que a gerasse, mais precisamente do vício arguido pela então Reclamante, ora Requerente, pelo que a decisão que versou sobre a reclamação administrativa importou a manutenção na ordem jurídica da autoliquidação. O objeto do presente processo é – e é com propriedade – a análise da procedência do vício de violação de lei, cujo conhecimento pela Administração Tributária foi suscitado através da interposição de reclamação administrativa, como tinha que o ser,*

<sup>25</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>26</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e aí foi julgado improcedente. Como a Requerente bem aduz, a causa de pedir é o indeferimento da sua reclamação administrativa, mas o pedido é, porque não pode deixar de ser, a anulação da autoliquidação. Assim, é da notificação da decisão sobre aquela, cujo conteúdo e sentido – os de deixarem vigente na ordem jurídica a autoliquidação sindicada – constitui a causa de pedir, que se conta o prazo para atacar tal autoliquidação. **O resto é questão de interpretação do articulado petitório, que ao tribunal não suscita dúvidas**<sup>27</sup>. Ora, o prazo para arguir, através do pedido de constituição do tribunal arbitral, a anulabilidade da autoliquidação mantida na ordem jurídica pelo indeferimento da reclamação administrativa, é o estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, isto é, 90 dias contados “a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.” 27. Não assiste, pois, razão à Requerida AT. 28. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente. 13. Assim sendo, a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida deve ser julgada improcedente.

Efetivamente, a **Requerente apresentou Reclamação Graciosa** da liquidação de IMT aqui em análise, relativa ao ano de 2013, no valor de € 17.343,95. Na Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente foi devidamente identificada a liquidação de IMT impugnada neste Processo Arbitral. Foi igualmente identificado o Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019.

**A Requerente fez menção, no Pedido de Pronúncia Arbitral, à apresentação da Reclamação Graciosa e à decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa apresentada.**

**Mais, a Requerente juntou, no Pedido de Pronúncia Arbitral, cópia da Reclamação Graciosa apresentada.**

A Requerente, além de o mencionar expressamente, juntou cópia do projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e cópia da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa.

---

<sup>27</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

Mais, o Processo Administrativo que a Requerida juntou aos presentes Autos Arbitrais, também tem a documentação relativa à Reclamação Graciosa.

**Foi apresentado a este Tribunal Arbitral Singular a argumentação da Reclamação Graciosa e sua documentação.**

**A Reclamação Graciosa tinha (basicamente) a mesma argumentação e o mesmo fim do Pedido de Pronúncia Arbitral, não tendo a Requerente invocado, no Pedido de Pronúncia Arbitral qualquer ilegalidade exclusiva da decisão de indeferimento expreso da Reclamação Graciosa.**

**A Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia Arbitral dentro do prazo de que dispunha para o efeito, tendo em conta a notificação da decisão final de indeferimento expreso da Reclamação Graciosa.**

O Pedido de Pronúncia Arbitral identifica e junta, não só a liquidação de IMT impugnada e o Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019, como também identifica e junta cópia da Reclamação Graciosa (reclamação e decisão) que foi objeto de decisão de indeferimento expreso (e de todo o processo relativo a essa Reclamação Graciosa).

Perante isto,

**Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento da Decisão Arbitral no Processo Arbitral n.º 193/2015-T quando esta decisão diz: Da análise e interpretação destes normativos decorre que, estando demonstrado que o SP apresentou reclamação graciosa (com conteúdo e objeto idênticos ao do pedido de pronúncia arbitral ulterior) e que esta foi indeferida, por ato expreso (como foi o caso dos autos), a apresentação de pedido de pronúncia arbitral é ou deve ser admitida, se tiver sido apresentada dentro do prazo de 90 dias contado desde a notificação do indeferimento da reclamação. Independentemente de haver ou não impugnação expresa, no pedido de pronúncia arbitral, desse ato de segundo grau<sup>28</sup>. Dito doutro modo: o Tribunal Arbitral o que verdadeiramente sindicam são os atos de primeiro grau (as liquidações) [cfr artigo 2.º, do RJAT] e não os atos de segundo ou terceiro grau, especialmente quando estes enfermem de ilegalidade com contornos diversos da que padece ao ato de primeiro grau<sup>29</sup>. O que não é o caso. Ao sindicarem os atos de liquidação – que**

<sup>28</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>29</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



*são, insiste-se, os atos que são e podem ser verdadeiramente objeto do processo arbitral – a Requerente implicitamente está a impugnar o ato de segundo grau (o indeferimento da reclamação graciosa) na medida em que constituiria um absurdo ficar-se pela impugnação das liquidações com aceitação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.”.*

Este Tribunal Arbitral Singular também acompanha o entendimento da Decisão Arbitral no Processo Arbitral n.º 13/2016-T quando esta decisão diz: *Ora, a Requerente identifica com clareza na sua petição arbitral quer os actos de liquidação de IS, quer os processos de reclamação graciosa apresentados e as respectivas decisões finais*<sup>30</sup>. *Mais resulta da petição arbitral que as reclamações graciosas apresentadas foram indeferidas por despacho do Chefe de Finanças de ..., juntando-se cópia daqueles actos decisórios*<sup>31</sup>. *Tendo em conta que os actos que decidiram as reclamações graciosas são actos de segundo grau, em que é analisada a legalidade dos actos de liquidação identificados, considera-se que a Requerente identifica suficientemente os actos objecto da petição arbitral como sendo os actos de decisão das reclamações graciosas apresentadas por referências aos actos de liquidação subjacentes*<sup>32</sup>. Em consequência, não procede a excepção de intempestividade do pedido deduzida pela Requerida.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha, ainda, o entendimento da Decisão Arbitral no Processo Arbitral n.º 116/2016-T quando esta decisão diz: *Sendo certo que o âmbito dos poderes de cognição do tribunal está vinculado ao pedido, o facto é que o tribunal está também apto a compreender e interpretar tal pedido por força de quanto é alegado pela Requerente*<sup>33</sup>. *Por quanto se referiu supra, dúvidas não existem que o Tribunal Arbitral teria que atender, nesta situação, e como objeto imediato do processo, ao ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e não ao ato de liquidação em si*<sup>34</sup>.

Por último, de referir que este Tribunal Arbitral Singular acompanha também o entendimento da Decisão Arbitral no Processo Arbitral n.º 116/2016-T, onde esta decisão diz que a *Requerente, embora de forma deficiente, concede-se, claramente apresenta este*

<sup>30</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>31</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>32</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>33</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>34</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

pedido na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, no prazo legal concedido para o efeito, fazendo a tal facto várias vezes menção ao longo do pedido, apreciando (embora parcamente) a fundamentação de tal ato de indeferimento<sup>35</sup>. Nestes termos, a Requerente trouxe ao Tribunal Arbitral os elementos necessários para a apreciação do objeto imediato (o indeferimento da reclamação graciosa) e, conseqüentemente, do objeto mediato (o ato de liquidação)<sup>36</sup>.

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral Singular considera que o Pedido de Pronúncia Arbitral foi apresentado tempestivamente pela Requerente, **decidindo**, por isso, **julgar improcedente a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida na Resposta**.

### **3.2. Questão de mérito (n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - IMT)**

Vista que está a questão da exceção, **cumprir, agora, analisar e decidir sobre o mérito da questão**.

Começamos pelo que diz o Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019 (referido em K. do 2.1. dos Factos Provados): **DOS FACTOS**. 1.º *Por Escritura de Compra e Venda de 2013-01-23 lavrada no Cartório Notarial a cargo da notária E..., em ... e escritura n.º 64 (1) a Sociedade "A..., S.A.", NIPC..., adquiriu à entidade "D..., S.A.", NIPC..., um prédio, inscrito na matriz da Freguesia do ..., deste Concelho, sob o Artigo ..., pelo preço de € 266.830,00 com o valor patrimonial tributário, doravante designado por VPT de € 266.830,00, apurado de harmonia com o disposto no DL n.º 287/2003 de 12/11. 2.º Para participação desta aquisição, em 2013-01-23 foi submetida, pelo contribuinte, a Declaração Mod. 1 do IMT, a qual originou a emissão do DUC..., com isenção total de IMT (100%), de acordo com o previsto no Artigo 20.º do DL n.º 423/83 de 05/12, Diploma Legal que legisla a atribuição de "Utilidade Turística" e os benefícios inerentes a essa qualidade. 3.º Estabelece o Artigo 20.º daquele normativo que "são isentas de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações, sendo o imposto de selo reduzido a 1/5 (um quinto), as aquisições de prédios ou de fracções autónomas, com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja*

<sup>35</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>36</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

atribuída a título prévio (...)", sendo que, nos termos do DL n.º 287/2003 de 12/11, que aprovou o Código do IMT, os textos legais que mencionem o imposto municipal de sisa consideram-se referidos ao atual IMT. 4.º Do controlo efetuado para verificação dos pressupostos do referido benefício fiscal, constatou-se que a fracção adquirida não se destinou à construção/ instalação de empreendimentos turísticos<sup>37</sup>. [...]. 6.º Face ao exposto, a aquisição em apreço não reúne os pressupostos legais para beneficiar da isenção de IMT, prevista no Artigo 20.º, n.º 1 do DL n.º 423/83<sup>38</sup>, conforme indevidamente o contribuinte a enquadrou, uma vez que a aquisição do imóvel em causa não se destinou à instalação do referido empreendimento por parte da entidade promotora, tratando-se antes de uma transmissão, que na mais abrangente das interpretações, terá que ver somente com a exploração<sup>39</sup>.

Continuemos,

A Decisão Final da Reclamação Graciosa, datada de 22 de Maio de 2019 (referida em S. do 2.1. dos Factos Provados) diz: **26. Far-se-á seguidamente o enquadramento legal.** 27. "São Isentas de sisa e imposto sobre sucessões e doações (...) as aquisições de prédios ou de fracções autónomas **com destino à instalação** de empreendimentos qualificados de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento." Artigo 20.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro. **28. Da redação da norma jurídica citada ressaltam duas exigências a ter em conta:**<sup>40</sup> **29. os prédios ou fracções devem ter como destino a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística**<sup>41</sup>; 30. seja observado o prazo fixado para abertura ao público do empreendimento. 31. Quanto ao primeiro pressuposto legal e para melhor entendermos o conceito de "instalação", vejamos o que estabelece o Acórdão uniformizador de Jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, de 04.03.2013: «O conceito de «instalação» para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art.º 20.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos

<sup>37</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>38</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>39</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>40</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>41</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

turísticos, depois de devidamente licenciadas as respetivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à atividade de promoção/ criação dos mesmos e não os adquirentes de frações autónomas em empreendimentos construídos/ instalados, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação». 32. **Na realidade a A..., S.A. adquiriu um lote de terreno, com projeto de construção de um empreendimento turístico**<sup>42</sup>. 33. **No fundo, a reclamante adquiriu um produto acabado em termos de instalação, ou seja, comprou um terreno de construção com projeto (para obtenção da utilidade turística a título prévio terá que existir um ante projeto aprovado do empreendimento, ficando o benefício condicionado à aprovação do projeto**<sup>43</sup>, artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 423/83). 34. A instalação já havia sido realizada pela entidade requerente da utilidade turística (D... SA.) que vendeu o projeto **na qualidade de promotor** de um produto turístico, parte integrante do empreendimento A..., S.A.. 35. *Dai as expressões promoção/ criação e construídos/ instalados usadas no conceito vertido no Acórdão uniformizador.*

Diz a Requerida na Resposta que *Pretende a Requerente em suma, a anulação da liquidação impugnada e restituição do imposto pago acrescido dos juros indemnizatórios, por assentarem numa ilegal interpretação e aplicação do artigo 20.º do Decreto-lei n.º 423/83, de 5/12.*

Mais diz a Requerida na Resposta que *A Requerente começa por fundamentar o pedido de anulação da liquidação de IMT, por entender que a Entidade Requerida, faz uma interpretação errada do artigo 20.º n.º 1 do Decreto-lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, ao não considerar aplicável a referida disposição legal. Em suma, sustenta que a A... adquiriu um lote de terreno para construção e nele fez obras de edificação, e que portanto, “não adquiriu um empreendimento já instalado”. Acrescenta que “(...) a Requerente foi quem procedeu a tal instalação, tanto mais que foi ela quem diligenciou pela obtenção dos respetivos projetos e procedeu à respetiva construção, [...] Consequentemente, considera reunir os pressupostos legais de reconhecimento do benefício de isenção de IMT.*

A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, para anulação da **liquidação Adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) relativa**

<sup>42</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>43</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

*à aquisição, em 23/01/2013, do lote de terreno para construção inscrito na matriz predial da freguesia do ... sob o artigo ..., no montante de € 17.343,95, com fundamento em errónea qualificação e, subsidiariamente, quantificação dos atos tributários.*

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *Na liquidação adicional em apreço ignorou-se por completo a situação da Requerente. É que nesta operação: - Não se tratou de uma mera aquisição de frações (ou unidades de alojamento), - Nem a Requerente investiu em produtos imobiliários no âmbito do denominado turismo residencial, como qualquer consumidor final. **Ela procedeu, de facto, à instalação de um empreendimento turístico, não se limitando a adquirir frações já instaladas***<sup>44</sup>. Com efeito, a Requerente: - Adquiriu o lote de terreno em apreço, - encomendou e pagou o projeto de construção do Country Club e – Procedeu à sua construção e instalação. [...] A construção do ... foi determinante: - Quer na atribuição da Utilidade Turística a título definitivo [...], - Quer, [...], na obtenção do “Alvará de Utilização para Fins Turísticos” do próprio Aldeamento Turístico, [...]. [...] A Requerente beneficiou de incentivos financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à inovação, precisamente pelo facto de, enquanto Promotora, executar o projeto de investimento no turismo, sendo que tais incentivos só estão acessíveis a quem instala empreendimentos turísticos (e não a quem os compra instalados e/ ou se limita a explorá-los).

**Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se a Requerente pode (podia) beneficiar, na compra do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-....º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), da isenção (no caso, de IMT) estipulada no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.**

Vejamos,

Nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, 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 frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística**<sup>45</sup>, ainda que tal qualificação seja

<sup>44</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>45</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

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 n.º 2 do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, *Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente.*

A Requerente foi notificada do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019, da Autoridade Tributária e Aduaneira, sobre o assunto: *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - Acção de controlo da verificação dos pressupostos de benefícios fiscais.*

É referido nesse Ofício n.º... de 26 de Fevereiro de 2019 o seguinte: **Fica por este meio notificado (a)**<sup>46</sup> nos termos do Artigo 38.º n.º 1 do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) **para no prazo de 30 (trinta) dias**<sup>47</sup> contados da data da assinatura do aviso de recepção, que acompanha a presente notificação, **efectuar o pagamento do IMT**<sup>48</sup> no montante de € 17.343,95 (dezassete mil trezentos e quarenta e três euros e noventa e cinco cêntimos), mediante Guias a solicitar neste Serviço de Finanças, **devido com referência à compra que fez por escritura de 2013-01-23**<sup>49</sup>, lavrada no Cartório Notarial a cargo da notária E..., em ..., do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz da Freguesia do ..., sob o Artigo..., com o valor patrimonial tributário (VPT) de € 266.830,00, **porque de acordo com o controlo efectuado e conforme fundamentos que constam da informação anexa, foi verificado que não se encontravam reunidos os pressupostos para usufruir da isenção prevista no Artigo 20.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 de 05 de Dezembro**<sup>50</sup>. Serviu de base à liquidação do IMT, nos termos do art.º 12.º do CIMT o valor de € 266.830,00 coincidente com o VPT, ao qual vai ser aplicada a taxa de 6,5%, prevista na al. d) do n.º 1 do artigo 17.º do código deste imposto. LIQUIDAÇÃO: €

<sup>46</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>47</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>48</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>49</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>50</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



266.830,00 x 6,50% = € 17.343,95 (IMT a pagar). Contra a liquidação poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos Artigo 70.º, 99.º e 102.º do CPPT, a contar do termo dos 30 (trinta) dias acima indicados, conforme previsto no Artigo 43.º do CIMT.

Mais diz o referido no Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019: [...] 4.º **Do controlo efetuado para verificação dos pressupostos do referido benefício fiscal, constatou-se que a fracção adquirida não se destinou à construção/ instalação de empreendimentos turísticos**<sup>51</sup>.

Por Escritura Pública de compra e venda celebrada em 23 de Janeiro de 2013, lavrada no Cartório Notarial a cargo da Licenciada E..., na cidade de ... **a Requerente adquiriu** à sociedade D..., S.A., NIF..., pelo preço de € 266.830,00, **o lote de terreno para construção**, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., **sob o artigo U-...º**.

Foi esta aquisição que a Autoridade Tributária considerou que **não se destinou à construção/ instalação de empreendimentos turísticos**<sup>52</sup>.

O Alvará de Utilização n.º .../2013 para Fins Turísticos (Processo:...-.../2013), datado de 22 de Abril de 2013, emitido depois da aquisição, por parte da Requerente (em 23 de Janeiro de 2013), do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), diz o seguinte: [...] **foi deferida a autorização de utilização para fins turísticos**<sup>53</sup>, pelo que, é emitido o respetivo alvará de utilização para fins turísticos n.º .../2013, nos termos do artigo 62.º e seguintes do Dec-Lei 555/99 de 16 de Dezembro na sua atual redação em, conjugação com o artigo 30.º do DL 39/08 de 7 de Março, alterado pelo DL 228/09 de 14 de Setembro, a A..., contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., **referente à 1.ª fase de construção do Aldeamento Turístico de 5 estrelas**<sup>54</sup>, sito no ..., freguesia do ..., do Concelho de ... . **A utilização destina-se a fins turísticos e diz respeito às unidades de alojamento situadas nos lotes abaixo indicados**<sup>55</sup>: [...] - **Lote 27, Piscinas de adultos e crianças, 2 campos de ténis e**

<sup>51</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>52</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>53</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>54</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>55</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

polidesportivo<sup>56</sup>, incluídos no Country Club, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...<sup>57</sup>, [...].

Ou seja, foi atribuída a utilização destinada a fins turísticos ao Lote 27, Piscinas de adultos e crianças, 2 campos de ténis e polidesportivo, incluídos no Country Club, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... da freguesia do ... e inscrito na matriz sob o artigo ...º.

Repete-se o que diz o n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro, 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 frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular invoca o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013 (Acórdão do STA de 21 de Janeiro de 2013), Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, onde este diz o seguinte: **2 - DE DIREITO. 2.1. Das questões a apreciar e decidir. Resulta do probatório que a ora recorrida adquiriu, por escritura pública de 3 de Agosto de 2009, a fracção autónoma designada pelas letras “DD” Bloco B 18, Zona do Jardim, fracção J 24, primeiro andar Tipo T- dois, destinada a habitação no âmbito de serviços de exploração turística**<sup>58</sup>, com direito ao uso exclusivo de uma área de [...]. Por despacho n.º 3716/2011, publicado na II série n.º 40 de 25/2/2011, foi concedido, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 2.º e no n.º 3 do art. 7.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o estatuto de “utilidade turística”, a título definitivo, ao empreendimento turístico, tendo sido fixada a respectiva validade em sete anos a contar da data do título de comunicação de abertura ao abrigo do qual o empreendimento iniciou o seu funcionamento (4 de Setembro de 2008), ou seja, até 4 de Setembro de 2015. [...]. Contra o indeferimento foi deduzida impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que foi julgada procedente. Para tanto ponderou, entre o mais, o Mmo Juiz “a quo” que devia ser restituído à impugnante os montantes de imposto referente a IS liquidado e pago, uma vez que a primeira aquisição de cada fracção está

<sup>56</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>57</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>58</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

*integrada no processo de instalação do empreendimento e, no caso dos autos, a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando da redução de 1/5 do IS, por se tratar de aquisição com destino à instalação do empreendimento. Inconformada com esta sentença vem a Fazenda Pública com o presente recurso, argumentando, em síntese, que: “(...) carece de apoio legal, sustentar, como se faz na sentença recorrida, que a aquisição da fracção identificada nos autos integra a fase de instalação do empreendimento turístico, pois este não só já se encontrava instalado, como também já se encontra em funcionamento desde 2008/09/04; “(...) o legislador entendeu atribuir benefícios fiscais em sede de Imposto de Sisa (IMT) e do Selo, às empresas proprietárias que realizam o esforço do investimento. Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/ redução de pagamento de Sisa/ Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados” [Conclusão h)]; “Na verdade, quando o legislador diz, no n.º 1 do artigo 20.º, “destino à instalação”, tal significa que se trata apenas de aquisições de prédios efectuadas com o intuito de neles construir/ melhorar empreendimentos turísticos, e não da mera aquisição de prédios/ fracções integradas em empreendimentos já construídos e instalados, como sucedeu no caso concreto” [Conclusão l)]; “Este é o entendimento e interpretação perfilhados pela Administração Tributária, e que decorre do elemento histórico, racional/ teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço” [Conclusão m)].*

**Em face das conclusões, que delimitam o âmbito e objecto do presente recurso**<sup>59</sup>, continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, **a questão central a apreciar e decidir traduz-se em saber se o Mmo Juiz “a quo” incorreu em erro de julgamento ao concluir que a aquisição da fracção em causa, por estar integrada no processo de instalação do empreendimento turístico, beneficia da redução de IS prevista no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro**<sup>60</sup>. [...]. 4. Determinação do sentido e alcance do art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro. **A resposta à questão de mérito suscitada no presente recurso impõe que se comece por determinar o sentido e o alcance do**

<sup>59</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>60</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

mencionado preceito<sup>61</sup>, no que se refere ao inciso “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”. Vejamos. 1. O art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dispõe: “1- São isentas de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou de fracções autónomas **com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística**<sup>62</sup> ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento. 2- A isenção e a redução estabelecidas no número anterior verificar-se-ão também na transmissão a favor da empresa exploradora, no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação financeira que determinou a aquisição do empreendimento pela sociedade transmitente.”. **O preceito consagra, desta forma, isenção de sisa**<sup>63</sup> e do imposto de selo (reduzido a um quinto), **nas aquisições de prédios** ou de fracções autónomas **com destino à «instalação» de empreendimentos qualificados de utilidade turística**<sup>64</sup>. Assim sendo, **a questão que se coloca traduz-se em saber que aquisições devem beneficiar das isenções de IMT**<sup>65</sup> e de Imposto de Selo **ali consagradas**<sup>66</sup>: **as aquisições de prédios**<sup>67</sup> ou de fracções autónomas **por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos**<sup>68</sup>, **ou**<sup>69</sup> as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração? **A resposta a esta pergunta remete-nos para o problema de saber o que deve entender-se por «instalação» de empreendimentos turísticos**<sup>70</sup>. Sobre a interpretação das leis fiscais rege a LGT que, no art. 11.º, sob a epígrafe “Interpretação”, estabelece que “Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que

<sup>61</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>62</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>63</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>64</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>65</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>66</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>67</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>68</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>69</sup> Sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>70</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

*as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” (n.º 1). Logo a seguir, no seu n.º 2, determina-se que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Finalmente, no n.º 3 dispõe-se que “Persistindo dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”. Assim sendo, também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art. 9.º do Código Civil que prescreve, sobre interpretação da lei: “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”. Como ficou dito, no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 5 de Setembro de 2012, proc. n.º 314/12, “Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eger a verdadeira e decisiva. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA referem que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório de diplomas ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei. Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou, pelo menos, qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei”. Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, “a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”. É também comumente aceite que para apreender o sentido da lei, a interpretação socorre-se de vários meios: “Em primeiro lugar busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão linguística e estilística, procura o sentido literal. Mas este é o grau mais baixo, a forma inicial da actividade*

*interpretativa. As palavras podem ser vagas, equívocas ou deficientes e não oferecerem nenhuma garantia de espelharem com fidelidade e inteireza o pensamento: o sentido literal é apenas o conteúdo possível da lei: para se poder dizer que ele corresponde à mens legis, é preciso sujeitá-lo a crítica e a controlo.”*

Continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, *Ora, nesta tarefa de interligação e valoração que acompanha a apreensão do sentido literal, intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica e racional ou teleológica”. 2. **Começando pelo teor literal do art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, importa realçar que o legislador refere claramente que apenas se encontram isentas de sisa e de imposto de selo “as aquisições de prédios ou de fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”**<sup>71</sup>. O que quer dizer que não se trata de uma isenção subjectiva dirigida a beneficiar as empresas, quer sejam proprietárias quer exploradoras dos empreendimentos, mas sim objectiva, **uma vez que visa beneficiar a actividade de instalação, podendo apenas requerer e beneficiar da isenção as empresas que se dediquem a «instalar» empreendimentos turísticos**<sup>72</sup> e não também as que pretendam dedicar-se à actividade de exploração dos mesmos. Na verdade, o legislador é muito claro quando pretende beneficiar as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos. É o que acontece quando no art. 16.º do mesmo diploma refere que as empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos gozarão relativamente à propriedade e exploração dos benefícios indicados nas alíneas a) a c) do n.º 1 do preceito. Ou quando no n.º 2 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 alarga a isenção estabelecida no n.º 1 do preceito na “transmissão a favor da empresa exploradora, no caso da proprietária ser uma sociedade de locação financeira e a transmissão se operar ao abrigo e nos termos do contrato de locação”. **O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos**<sup>73</sup>. Como o Decreto-Lei n.º 423/83 não contém uma definição para o conceito*

<sup>71</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>72</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>73</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



de «instalação», manda o art. 11.º, n.º 2, da LGT, que nos socorramos do significado técnico jurídico que nos é dado pelo regime jurídico dos empreendimentos turísticos. Análise atenta da referida legislação mostra-nos que só os Decretos-Lei n.ºs 167/97, de 4 de Julho, e 55/2002, de 11 de Março, nos dão uma noção para o conceito de «instalação». Assim, no art. 9.º do Decreto-Lei n.º 167/97, sob a epígrafe “Instalação”, pode ler-se que “Para efeitos do presente diploma, considera-se instalação de empreendimentos turísticos o licenciamento da construção e ou da utilização de edifícios destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos.”. As regras respeitantes à exploração e funcionamento dos empreendimentos já instalados constam do capítulo IV. Por sua vez, o art. 9.º do Decreto-Lei n.º 55/2002 define instalação da seguinte forma: “(...) Considera-se instalação de empreendimentos turísticos o processo de licenciamento, ou de autorização para a realização de operações urbanísticas relativas à construção de edifícios ou suas fracções destinados ao funcionamento daqueles empreendimentos”. E embora os diplomas anteriores sejam omissos quanto à inserção de uma norma com uma noção sobre o conceito de instalação, a verdade é que a mesma coincide com a que decorre da leitura do regime neles consagrado. Outro dado que importa realçar e que se extrai dos mencionados diplomas é que as operações que fazem parte do conceito de «instalação» não se confundem com as que correspondem ao conceito de «funcionamento» e «exploração». Começando com a análise dos diplomas que regularam anteriormente a matéria, temos o Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro de 1969, que, no seu capítulo IV, sobre a epígrafe “Da instalação dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 21.º que “Para poder instalar-se qualquer estabelecimento hoteleiro ou similar deverá, em primeiro lugar, ser requerido à Direcção-Geral do Turismo que o empreendimento seja declarado de interesse para o turismo ou sem interesse para o turismo, no prazo e sob a cominação que forem fixados em regulamento”. E no art. 22.º diz-se que “Serão organizados pela Direcção-Geral do Turismo os processos respeitantes à aprovação da localização e à aprovação do anteprojecto e projecto dos estabelecimentos hoteleiros e similares de interesse para o turismo, ainda que haja lugar à intervenção de outras entidades ou serviços”. Por sua vez, no Capítulo V, sob a epígrafe, “Das vistorias e da inspecção dos estabelecimentos de interesse para o turismo”, dispõe o art. 39.º que “nenhum estabelecimento hoteleiro ou similar de interesse para o turismo poderá iniciar a sua exploração sem prévia autorização da

*Direcção-Geral do Turismo ou das delegações da Secretaria de Estado, precedida de vistoria.”. Do preceito decorre que, no âmbito do regime consagrado no referido diploma, uma vez construído/ instalado o empreendimento turístico ele só podia começar a funcionar e a ser explorado depois de devidamente autorizado pela Direcção-Geral do Turismo. De seguida, o Decreto-Lei n.º 328/86, de 30 de Setembro, que veio proceder à revisão do Decreto-Lei n.º 49399, de 24 de Novembro, continua a distinguir entre actos e procedimentos tendentes à construção e instalação dos empreendimentos (Capítulo III), e funcionamento e exploração (Capítulo IV). Por fim, o diploma mais recente, o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, que veio consagrar o novo regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, “procedendo à revogação dos diversos diplomas que actualmente regulam esta matéria e reunindo num único decreto-lei as disposições comuns a todos os empreendimentos”, também não contém uma noção de «instalação», mas distingue claramente entre o procedimento respeitante à instalação dos empreendimentos turísticos (arts. 5.º e 6.º e o Capítulo IV) e o funcionamento e a exploração dos mesmos (Capítulo VII). Em especial, o art. 5.º, sob a epígrafe “Requisitos gerais de instalação”, estabelece: “1- A instalação de empreendimentos turísticos que envolvam a realização de operações urbanísticas conforme definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação devem cumprir as normas constantes daquele regime, bem como as normas técnicas de construção aplicáveis às edificações em geral, designadamente em matéria de segurança contra incêndio, saúde, higiene, ruído e eficiência energética, sem prejuízo do disposto no presente decreto-lei e respectiva regulamentação. 2- O local escolhido para a instalação de empreendimentos turísticos deve obrigatoriamente ter em conta as restrições de localização legalmente definidas, com vista a acautelar a segurança de pessoas e bens face a possíveis riscos naturais e tecnológicos”. (...). O significado técnico jurídico que se extrai da legislação é que o conceito de instalação compreende todas as operações e procedimentos que vão desde o pedido de licenciamento ou de comunicação prévia de operações urbanísticas, passando pelos pareceres e aprovações das várias entidades oficiais competentes, pedido de autorização ou comunicação de utilização para fins turísticos, e obtenção do respectivo alvará (art. 30.º) ou título de abertura ao público (art. 32.º). Nesta sequência, refere o n.º 2 do art. 12.º do Decreto-Lei n.º 423/83 que “a data de abertura ou reabertura ao público é aquela em que o*

*empreendimento foi autorizado a funcionar pela autoridade competente”. Sendo que a data de comunicação do título de abertura e funcionamento é a relevante para marcar o início do prazo de validade do estatuto de utilidade turística do empreendimento turístico em causa, tal como resulta no caso em apreço (cfr. o despacho n.º 3716/2011). Dito por outras palavras, a «instalação» emerge como um procedimento que compreende os actos jurídicos e os trâmites tendentes ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística. Depois de construído e obtidas pelos promotores do investimento as licenças necessárias a tornarem o empreendimento apto ao exercício da actividade turística, cada empreendimento turístico “deve ser explorado por uma única entidade, responsável pelo seu integral funcionamento e nível de serviço e pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis” (n.º 1 do art. 44.º do Decreto-Lei n.º 39/2008), sendo tal entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (n.º 2 do art. 44.º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41.º e ss. do Decreto-Lei n.º 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento). [...] Resulta, desta forma, patente que eventuais vendas das unidades de alojamento realizadas ainda durante a fase de construção/ instalação do empreendimento já fazem parte da exploração do mesmo. Destacam-se, assim dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo momento. [...].*

Continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, **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 fracções autónomas com destino à «instalação», este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/**

**criação dos mesmos**<sup>74</sup>. 4. Esta conclusão é, aliás, confirmada, pela evolução histórica das isenções consagradas no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 e a razão de ser das mesmas. 1. Começando pela evolução histórica, a Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1954, dispunha no artigo 12.º o seguinte: “As empresas proprietárias e as que venham a explorar os estabelecimentos hoteleiros ou similares classificados de utilidade turística são isentas, relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, de contribuição predial e de contribuição industrial, e bem assim de quaisquer impostos e taxas para os corpos administrativos, durante o prazo de 10 anos, contado a partir do primeiro ano de exploração dos estabelecimentos; e beneficiarão, nos quinze anos seguintes, de uma redução de 50 por cento nas mesmas contribuições, impostos e taxas. E o artigo 13.º do mesmo diploma concedia ainda outros benefícios fiscais, nos seguintes termos: “São isentas de sisa e de imposto de sucessões e doações, ficando sujeitas apenas a um quinto do imposto do selo devido, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares previamente declarados de utilidade turística, cujas empresas beneficiarão também das isenções estabelecidas no corpo do artigo anterior, desde a aquisição dos prédios até à abertura dos estabelecimentos à exploração, se for observado para esta o prazo fixado pelo Presidente do Conselho.”. **Resulta dos normativos mencionados que também aqui apenas estavam isentas de sisa (actual IMT) as aquisições, por parte das empresas, de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros**<sup>75</sup>. Por sua vez, a Lei n.º 2081, de 04 de Junho de 1956, veio inserir disposições de interpretação e aplicação da Lei n.º 2073, tendo o art. 12.º vindo estipular que “Poderão ser restituídas as importâncias correspondentes à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações e aos quatro quintos do imposto do selo pagos pela aquisição de prédios com destino à construção de estabelecimentos hoteleiros e similares, feita posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 2073, desde que esses estabelecimentos venham a ser declarados de utilidade turística e sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito pelo Presidente do Conselho.”. **Decorre também daqui com toda a clareza que a restituição da sisa poderia ser feita à empresa que adquiriu um prédio para nele construir**

<sup>74</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>75</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

**e instalar um estabelecimento hoteleiro**<sup>76</sup>. A seguir, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), através da publicação do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio dispor, no seu artigo 13.º, n.º 8, que ficavam isentos da sisa, as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares, previamente declarados de utilidade turística, nos termos do artigo 13.º da Lei n.º 2073, de 23 de Dezembro de 1964. **Também esta isenção abrangia apenas as aquisições de prédios com o fim de neles construir e instalar estabelecimentos hoteleiros, considerados de utilidade turística, deixando de fora a aquisição de fracções que integravam os estabelecimentos hoteleiros**<sup>77</sup>. 2. A apontada evolução histórica do conceito de «instalação» é também a que corresponde e se adequa à razão de ser e finalidade das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83. Na verdade, conforme se salienta no Preâmbulo do citado Decreto-Lei “O instituto de utilidade pública tem-se revelado sem dúvida, um dos instrumentos mais eficazes para o desenvolvimento do sector, em particular no que respeita a equipamento hoteleiro e similar, a que foi inicialmente dirigido”. E, mais adiante, pode ainda ler-se que “De igual modo, é agora a ocasião oportuna de fazer estender os benefícios a investimentos no campo da remodelação, beneficiação, reequipamento, e ampliação, iniciativas muitas vezes mais úteis e merecedoras de estímulo que as dirigidas a empreendimentos novos”. **Ora, resulta do diploma que o que se pretende beneficiar é o investimento em empreendimentos turísticos a que venha a ser reconhecida utilidade turística, quer estes sejam novos (a criar), quer existentes, mas que sejam objecto de remodelação, beneficiação ou reequipamento, ou que aumentem a sua capacidade**<sup>78</sup> (art.º 5.º). 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

<sup>76</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>77</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>78</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

outro lado, minimizando o impacto da medida em sede de IRC, directamente ou através do aumento das reintegrações e amortizações, os custos decorrentes do IMT e IMI sobre os investimentos que ficam sujeitos a esses tributos. **Resulta patente das considerações do Grupo de Trabalho que o legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/ redução de pagamento de Sisa/ Selo, para os promotores que pretendam construir/ criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes) e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/ licenciamento do empreendimento**<sup>79</sup>. [...].

Continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, **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.**

Mais diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, **Não podemos, desta forma, deixar de concluir que assiste razão à recorrente quando defende que “(...) Pretendeu o legislador impulsionar este sector de actividade, prevendo isenção/ redução de pagamento de Sisa/ Selo, mediante determinadas condições, a quem vai criar estabelecimentos turísticos, e não a quem se limita a adquirir fracções pertencentes a empreendimentos já instalados”, e que este entendimento ou interpretação é o que decorre “do elemento histórico, racional/ teleológico, mas também literal das normas jurídicas em apreço”**<sup>80</sup>.

No caso em apreço, continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, como vimos, a Sociedade Comercial “The Golden Beach Club - Aldeamento Turístico, Lda.”, na qualidade de proprietária/ promotora do empreendimento turístico “Adeamento Turístico - Dunas Douradas Beach Club”, vendeu à recorrida a fracção autónoma designada pelas letras “DD”, destinadas a habitação no âmbito dos serviços de exploração turística [...]. Na sentença recorrida, como vimos, conclui-se que a aquisição da fracção em causa, sendo destinada à exploração turística, cabe na isenção prevista no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei

<sup>79</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>80</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



n.º 423/83. Para tanto, ponderou-se na referida sentença que “(...) O empreendimento estará definitivamente instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento. E permitindo-se a instalação dos empreendimentos por fases, só à medida que cada uma das fases inicie o funcionamento é que se considera que essa fase se considera instalada.(...). A venda das fracções foi concretizada em diferentes datas. Assim, a primeira aquisição de cada fracção está integrada no processo de instalação do empreendimento”, pelo que tendo a ora recorrida adquirido a fracção em 3 de Agosto de 2009, à vendedora THE GOLDEN BEACH CLUB - ALDEAMENTO TURISTICO LDA, e tendo as mesmas sido destinadas à exploração turística, tais aquisições configuram uma “aquisição inicial e não subsequente, isto é, constituem a primeira venda de cada fracção, efectuada pela proprietária do empreendimento, estando assim integradas no âmbito do processo de instalação da totalidade do conjunto turístico, processo que é complexo e prolongado no tempo”. “(...) no caso dos autos a impugnante realizou a primeira aquisição da fracção, beneficiando assim do disposto no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, por se tratar de aquisição com destino à instalação turística do empreendimento”. Atendendo ao exposto, se bem se compreende a sentença recorrida, partindo-se do entendimento de que o empreendimento se considera instalado quando todas as unidades de alojamento iniciarem o funcionamento e que a primeira aquisição de cada fracção está ainda integrada naquele processo, as isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83 beneficiam apenas as aquisições iniciais, isto é, as que constituam a primeira venda efectuada pela proprietária do empreendimento, desde que destinada à exploração turística. Em primeiro lugar, a interpretação a que se chegou na sentença recorrida não tem o mínimo apoio nem na letra nem na razão de ser do referido preceito, como ficou demonstrado. Com efeito, em lado nenhum o legislador refere que pretende aplicar as isenções referidas naquele preceito à venda das fracções pelos promotores do empreendimento e ainda que destinadas à exploração turística. Recorde-se que o n.º 2 do art. 20.º nos dá um argumento decisivo nesse sentido, ao alargar a isenção prevista no n.º 1 na transmissão a favor da empresa exploradora, mas apenas no caso de a proprietária ser uma sociedade de locação financeira. **Como ficou demonstrado, no conceito de instalação não pode estar incluída a aquisição de unidades de alojamento que fazem parte do empreendimento, porque essa aquisição é feita tendo em vista a sua exploração a qual só**

pode ocorrer após o acto final do procedimento de instalação, que coincide normalmente, como vimos, com a abertura ao público<sup>81</sup>. Ora, no caso em apreço, resulta do probatório que o empreendimento iniciou o funcionamento em 4 de Setembro de 2008 e a venda da fracção em causa apenas ocorreu em 3 de Agosto de 2009, ou seja, quando o empreendimento já se encontrava sem qualquer dúvida em funcionamento e exploração. [...] Para uma compreensão cabal dos momentos significativos e principais temáticas que antecedem e seguem a instalação dos empreendimentos turísticos, DULCE LOPES autonomiza os seguintes momentos: “A montante da instalação”, onde destaca problemáticas ligadas, por exemplo, ao planeamento e a definição de opções estratégicas; “instalação” (onde destaca a existência de um especial procedimento para o licenciamento); e a “jusante da instalação”, onde realça as questões relativas à “propriedade”, “administração” e “exploração”. [...].

Em suma, diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013, não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83<sup>82</sup>. Em face do exposto, assiste razão à recorrente pelo que a sentença recorrida não pode manter-se, devendo ser revogada. Deve, desta forma, ser dado provimento ao recurso, com a consequente improcedência da impugnação judicial em causa e manutenção da liquidação de Imposto de Selo. **III- DECISÃO.** Termos em que, em julgamento ampliado nos termos do art. 148.º do CPTA, acordam os Juízes Conselheiros da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial, com a consequente manutenção da liquidação de Imposto de Selo.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular invoca também a Decisão arbitral no processo n.º 435/2015-T, datada de 19 de Fevereiro de 2016, quando esta decisão diz: A) *Âmbito de aplicação do art. 20.º, n.º 1, do*

<sup>81</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>82</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

*Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro. Sobre o âmbito de aplicação da norma legal constante do n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido em 23/01/2013, no processo n.º 0968/12, em julgamento ampliado, que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, 1.ª Série, n.º 44, de 04/03/2013, o qual uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos: **“O conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos construídos/ instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»**<sup>83</sup>”. Tendo em conta a importância da uniformidade da jurisprudência, sobretudo em face da segurança e da estabilidade das relações jurídicas a que o direito deve ambicionar e aceder, e que encontra consagração no art. 8.º, n.º 3, do Código Civil – ao impor ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito –, cumpre-nos aderir àquela vertidos, de forma abreviada mas elucidativa, no respetivo sumário, do seguinte teor: “I – Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei” (art. 11.º, n.os 1 e 2, da LGT). II – No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março, o conceito de instalação de um empreendimento turístico compreende o conjunto de actos jurídicos e os trâmites necessários ao licenciamento (em sentido amplo, compreendendo comunicações prévias ou autorizações, conforme o caso) das operações urbanísticas*

---

<sup>83</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

necessárias à construção de um empreendimento turístico, bem como a obtenção dos títulos que o tornem apto a funcionar e a ser explorado para finalidade turística (cfr. Capítulo IV, arts. 23.º ss). III – **Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/ criação dos mesmos**<sup>84</sup>. IV – Este conceito de «instalação» é o que se mostra adequado a todo o tipo de empreendimentos turísticos e não é posto em causa pelo facto de os empreendimentos poderem ser construídos/ instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação». V – Nos empreendimentos turístico constituídos em propriedade plural (que compreendem lotes e ou fracções autónomas de um ou mais edifícios, nos termos do disposto no art. 52.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo. VI – **Legislador pretendeu impulsionar a actividade turística prevendo a isenção/ redução de pagamento de Sisa/ Selo, para os promotores que pretendam construir/ criar estabelecimentos (ou readaptar e remodelar fracções existentes)**<sup>85</sup> e não quando se trate da mera aquisição de fracções (ou unidades de alojamento) integradas nos empreendimentos e destinadas à exploração, ainda que sejam adquiridas em data anterior à própria instalação/ licenciamento do empreendimento. VII – Quem adquire as fracções não se torna um co-financiador do empreendimento, com a responsabilidade da respectiva instalação, uma vez que está a adquirir um produto turístico que foi posto no mercado pelo promotor, seja a aquisição feita em planta ou depois de instalado o empreendimento, como um qualquer consumidor final, tanto mais que as fracções podem ser adquiridas para seu uso exclusivo e sem qualquer limite

<sup>84</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>85</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

temporal (no caso de empreendimentos turísticos constituídos em propriedade plural). VIII – **Não estando em causa a aquisição de prédios ou de fracções autónomas destinados à construção/ instalação de empreendimentos turísticos, mas sim a aquisição de unidades de alojamento por consumidores finais, ainda que porque integradas no empreendimento em causa se encontrem afectas à exploração turística, a mesma não pode beneficiar das isenções consagradas no art. 20.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83**<sup>86</sup>. IX – Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/ teleológico e também literal das normas jurídicas em causa. X – “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil), para além de que porque representam uma derrogação da regra da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que fundamenta materialmente os impostos, os benefícios fiscais devem ser justificados por um interesse público relevante.” **No caso em apreço, é manifesto que está apenas em causa a aquisição de fracções autónomas integradas num empreendimento turístico, cuja instalação e promoção pertencera à empresa transmitente**<sup>87</sup>. Assim, considerando também que a legislação aplicável ao caso *sub judice* não sofreu alteração, reitera-se, nos presentes autos, o discurso fundamentador do citado acórdão, razão pela qual consideramos que a aquisição das fracções autónomas em apreço, por parte do Requerente, não beneficia da isenção de IMT prevista no n.º 1 do art. 20.º do citado Decreto-Lei n.º 423/83.

Este Tribunal Arbitral Singular invoca também, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, a Decisão Arbitral no processo n.º 435/2015-T, datada de 19 de Fevereiro de 2016, quando esta decisão diz: *Nos presentes autos, muito embora não esteja em causa a aquisição de fracções autónomas do empreendimento, mas sim a sua aquisição por completo, afigura-se de aplicar o que resulta do acórdão do STA que se acaba de citar nas partes que se reputam mais relevantes. Como se referiu acima, está provado que*

<sup>86</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>87</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

o imóvel que integrou a dação em pagamento em questão nos presentes autos, continha já um empreendimento turístico em funcionamento e exploração. **Estamos, assim perante uma operação subsequente à “instalação” do empreendimento que terá já a ver com a “exploração” ou “funcionamento” sendo manifesto que o imóvel em causa não foi adquirido para a Requerente nele instalar um empreendimento turístico**<sup>88</sup>. Não obsta à conclusão tirada a alegação da Requerente segundo a qual a aquisição em causa visou assegurar a continuidade da exploração do empreendimento turístico, que, de outra forma, seria encerrado. Com efeito, considera-se que, não obstante poder haver alguma intersecção ao nível do interesse público, entre as situações de instalação de empreendimentos turísticos e a sua manutenção em funcionamento, existem também diferenças substanciais entre uma e outra situação que justificarão que a restrição legislativa da isenção em causa à fase de instalação do empreendimento se contenha nos seus limites literais. Efectivamente, por um lado, o processo de instalação, conforme detalhado no Acórdão do STA previamente transcrito, implica uma série de fases, incluindo a intervenção de entidades administrativas, destinadas a assegurar um controle de aspectos tidos, sob o ponto de vista do interesse público, como relevantes, o que não acontece numa situação de aquisição subsequente, como é o caso dos autos. Por outro lado, um empreendimento turístico em fase de instalação, tem um potencial ou expectativa indesmentido de sucesso, subjacente ao interesse do promotor (de um ponto de vista de normalidade, ninguém procederia à instalação de um empreendimento, existindo sinais significativos de o mesmo poder vir a não ser bem sucedido), enquanto que uma aquisição numa situação como a dos presentes autos se dá já num quadro susceptível de gerar fundadas dúvidas sobre o sucesso do empreendimento em causa, na medida em que tal funcionamento conduziu já a uma situação de insolvência. **Este aspecto conduz a um outro, que é a circunstância de a actividade de instalação de um empreendimento turístico constituir uma operação produtiva, industrial, dirigida a criar um estrutura de disponibilização ao mercado de um produto turístico destinado a ser consumido**<sup>89</sup>, enquanto que a operação de aquisição em questão no presente processo arbitral se reconduz, essencialmente, a uma operação financeira, destinada a salvaguardar, na medida do possível, um crédito que o Requerente, no

<sup>88</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>89</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.



*exercício da sua actividade normal, concedeu, e que se revelou de deficiente solvabilidade. Neste quadro, e pelo exposto, considera-se que não existe uma analogia fundada entre as situações de instalação de um empreendimento turístico, a que se refere a letra da lei em causa, e a situação apresentada, nos presentes autos, pela Requerente, não se justificando assim um alargamento, pela via extensiva ou analógica, da abrangência da norma sob interpretação. Face ao exposto, deve improceder esta parte do pedido de pronúncia arbitral.*

Continuemos,

Resultou provado que **a Requerente, no lote de terreno para construção**, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-....º, adquirido pela Requerente, por Escritura Pública de compra e venda em 23 de Janeiro de 2013, **construiu, um Country Club** (inserido no *Aldeamento Turístico A...*). A construção/ obra, pela Requerente, começou antes da própria Requerente se ter tornado a proprietária do imóvel, i.e., a construção do *Country Club* começou antes de 23 de Janeiro de 2013.

Resultou também provado que, por Despacho do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo (n.º .../2010), publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 17..., de ... de Setembro de 2010, foi atribuída *a utilidade turística a título prévio ao Aldeamento Turístico A...* com o *prazo de validade da utilidade turística atribuída em 36 meses, contado da data da publicação no Diário da República do presente despacho.*

Resultou provado que a Requerente, **efetivamente, construiu**, no lote de terreno que adquiriu em 23 de Janeiro de 2013, **um edifício principal com balneários e apoio às piscinas e campos de jogos, piscina de adultos, piscina de crianças, dois courts de ténis e um campo polidesportivo relvado** (entre outros). A Requerente teve despesas, não só com as obras e materiais, mas também com os projetos, beneficiou de um contrato de Concessão de Incentivos Financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à Inovação (contrato celebrado com o Instituto do Turismo de Portugal, na sequência da candidatura apoiada pelo FEDER) e teve, entre outros, um Diretor de Produção (Sr. Eng. B..., Engenheiro Civil, que testemunhou na Reunião realizada no âmbito do presente Processo Arbitral) que orientou a construção/ obras.

Nos termos do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 327/2008 de 28 de Abril, *Os aldeamentos turísticos [...] classificam-se nas categorias de 3 a 5 estrelas, de acordo com os requisitos*

*constantemente, respetivamente, dos anexos II e III à presente portaria, que dela fazem parte integrante.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da mesma Portaria n.º 327/2008 de 28 de Abril, *Sem prejuízo do cumprimento do disposto no artigo seguinte, são fixados requisitos mínimos obrigatórios para cada categoria e requisitos opcionais.*

Mais, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da referida Portaria n.º 327/2008 de 28 de Abril, *Para cada requisito opcional é fixado um determinado número de pontos e nos termos do n.º 3 do artigo 4.º da mesma Portaria n.º 327/2008 de 28 de Abril, A atribuição de uma categoria pressupõe o cumprimento dos requisitos obrigatórios, bem como a obtenção da pontuação em, requisitos opcionais fixada para a mesma.*

Nos termos do Anexo II (Aldeamentos turísticos) à indicada Portaria n.º 327/2008 de 28 de Abril, para que seja obtida a classificação de 5 estrelas, o aldeamento turístico tem de somar, pelo menos, 177 pontos (requisitos opcionais).

Resultou provado que o Alvará de Utilização n.º .../2013 para Fins Turísticos, datado de 22 de Abril de 2013, emitido depois da aquisição, por parte da Requerente (em 23 de Janeiro de 2013), do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), foi emitido *referente à 1.ª fase de construção do Aldeamento Turístico de 5 estrelas e que a utilização destina-se a fins turísticos<sup>90</sup> e diz respeito<sup>91</sup> às unidades de alojamento situadas nos lotes abaixo indicados: [...] - Lote 27<sup>92</sup>, Piscinas de adultos e crianças, 2 campos de ténis e polidesportivo, incluídos no Country Club, [...] e inscrito na matriz sob o artigo ...<sup>93</sup>, [...].*

Mais, resultou também provado que, por Despacho do Gabinete do Secretário de Estado do Turismo (n.º .../2015), publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 17..., de ... de Setembro de 2015, depois da aquisição, por parte da Requerente (em 23 de Janeiro de 2013), do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-...º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), foi confirmada *a utilidade turística atribuída a título prévio ao Aldeamento Turístico A... (1.ª fase), com a*

<sup>90</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>91</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>92</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>93</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

categoria de 5 estrelas e fixada a validade da utilidade turística em 7 (sete) anos, contados da data do Alvará de Utilização n.º .../2013 para Fins Turísticos, da Câmara Municipal de ..., de 22 de abril de 2013, ou seja, até 22 de abril de 2020.

**Resultou provado que o Aldeamento Turístico aqui em causa - Aldeamento Turístico de A... (1.ª fase), com a categoria de 5 estrelas - cumpriu todos os requisitos obrigatórios (onde se inclui a piscina construída pela Requerente, no lote de terreno para construção adquirido por esta em 23 de Janeiro de 2013) e obteve, nos requisitos opcionais, a pontuação total de 186 pontos, obtendo, assim, a classificação de 5 (cinco) estrelas. Os indicados 186 pontos, correspondem a 171 pontos mais 15 pontos pela existência dos dois courts de ténis e do campo polidesportivo relvado (requisito n.º 97, correspondendo a “Equipamentos exteriores”, “5 pts por cada, no máximo de 15pts”), ou seja, o Aldeamento Turístico A... obteve a classificação de 5 (cinco) estrelas com a pontuação adquirida também pela existência dos dois courts de ténis e do campo polidesportivo relvado (construções/ obras feitas pela Requerente no lote de terreno para construção, adquirido por esta para a instalação do empreendimento).**

Relembra este Tribunal Arbitral Singular o que diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2013: O acabado de expor serve para demonstrar que não oferece dúvida que, ao contrário do exposto, no caso da isenção do n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, o legislador quis abranger apenas as aquisições destinadas à «instalação» de empreendimentos<sup>94</sup> e 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 fracções autónomas com destino à «instalação», este conceito não pode deixar de ser entendido como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção (quando se trate de novos empreendimentos) de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/ criação dos mesmos<sup>95</sup>.

**Ora, as construções feitas pela Requerente no lote de terreno para construção (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados) – piscina (requisito obrigatório)**

<sup>94</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>95</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

e dois courts de ténis e do campo polidesportivo relvado (requisitos opcionais), entre as outras, foram essenciais para a obtenção da utilidade turística, com a classificação de 5 (cinco) estrelas, destinando-se à instalação do empreendimento *Aldeamento Turístico A...*, considerado no seu todo, pelo que, **é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a Requerente foi parte essencial na instalação do empreendimento turístico, não se limitando a adquirir um imóvel já instalado.**

**A aquisição do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-....º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), por parte da Requerente, teve, no entendimento deste Tribunal Arbitral Singular, como destino a instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística.**

Dizendo o n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro que **São isentas de sisa<sup>96</sup> e do imposto sobre sucessões e doações, sendo o imposto do selo reduzido a um quinto, as aquisições de prédios ou frações autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística<sup>97</sup>**, considera este Tribunal Arbitral Singular que a Requerente pode (podia) beneficiar, na compra do lote de terreno para construção, inscrito na matriz da Freguesia do ..., do Concelho de ..., sob o artigo U-....º (lote de terreno identificado em D. do 2.1. dos Factos Provados), ocorrida por Escritura Pública de compra e venda, datada de 23 de Janeiro de 2013, da isenção de IMT estipulada no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 de 5 de Dezembro.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação de IMT n.º ... (resultante do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019), datada de 29 de Maio de 2019, no valor de € 17.434,95, sofre de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada.

Assim,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, **anulando**, em consequência, a decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa (processo n.º ...2019...), datada de 22

<sup>96</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

<sup>97</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral.

**de Maio de 2019 e a liquidação de IMT n.º ... (resultante do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019), datada de 29 de Maio de 2019, no valor de € 17.343,95, determinando o reembolso à Requerente dos valores por esta pagos.**

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

#### **4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios**

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, **justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pela Requerente, no montante de € 17.343,95 e o pagamento de juros indemnizatórios, sobre esse montante de € 17.343,95**, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios**, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

#### **5. Decisão Arbitral**

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar improcedente a alegada exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida na Resposta.
- b) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando ilegal a decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa (processo n.º ...2019...), datada de 22 de Maio de 2019 e a liquidação de IMT n.º ... (resultante do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019), datada de 29 de Maio de 2019, no valor de € 17.343,95.
- c) Em consequência, anular a decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa (processo n.º ...2019...), datada de 22 de Maio de 2019 e anular a liquidação de IMT n.º ... (resultante do Ofício n.º ... de 26 de Fevereiro de 2019), datada de 29 de Maio de 2019, no valor de € 17.343,95.
- d) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por esta, no montante de € 17.343,95, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- e) Condenar a Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor de imposto indevidamente pago, desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do montante a restituir à Requerente.
- f) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (custas) da presente Decisão Arbitral.

## **6. Valor do processo**

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 17.343,95**.

## **7. Custas**

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 17.343,95, correspondente à



importância cuja anulação a Requerente pretende e valor inicialmente indicado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, o montante das custas fixado em € **1.224,00**, fica **a cargo da Requerida.**

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Abril de 2020

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)