

Processo: 01057/12.7BELRS 01077/15
Data do Acórdão: 01-07-2020
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO DELGADO
Descritores: BENEFÍCIOS FISCAIS
EMPREENDIMENTO TURÍSTICO

Sumário: I - O disposto na alínea 22) do artº 3º do Decreto-Lei nº 485/88, de 30 de Dezembro, deve ser interpretado no sentido de que o legislador pretendeu revogar as isenções relativas à contribuição industrial e ao imposto complementar – Secção A e B (previstas no artº 16º, nº 1 alínea a) do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro) e todas as previstas nos artºs 16º a 27º que se relacionem com a contribuição industrial e imposto complementar – Secção A e B – e não no sentido de que tal norma revogou integralmente os artigos 16º a 27º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro.

II - O artº 22º, nº 1 do Decreto-lei nº 423/83, com as alterações preconizadas pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30/12, e pelo Decreto-Lei n.º 38/94, não foi revogado pelo diploma que aprovou o EBF, pelo que se mantém em vigor a norma que prevê que as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3.º, gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes.

Nº Convencional: JSTA000P26149
Nº do Documento: SA22020070101057/12
Data de Entrada: 16-09-2015
Recorrente: AT-AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
Recorrido 1: A....., S.A.
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Veio a Fazenda Pública recorrer para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., SA, com os demais sinais dos autos, contra o indeferimento do recurso hierárquico interposto do despacho que indeferiu a reclamação graciosa por ela apresentada, contra a liquidação adicional de IMI referente ao prédio urbano U-2093, da freguesia, concelho de Lisboa, relativo ao ano de 2006, no montante de € 20.975,42.

Terminou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«I - Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a douta sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, por ter considerado que o DL n.º 423/83, de 05/12 relativamente à redução da taxa em 50% por um período de 7 anos, ainda se encontrava em vigor.

II - Neste âmbito, o *thema decidendum*, assenta em saber se a impugnante, quanto ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia, sob o art.º 02093, tem ou não o direito de usufruir, em sede de IMI, no ano de 2005, da redução da respectiva taxa, em 50% nos termos do disposto no art.º 22.º n.º 1 do DL n.º 423/83, de 05/12.

III - A Fazenda Pública considera que foi violado o DL n.º 485/88, de 30/12 quando revoga o DL n.º 423/83, de 05/12, relativamente ao art.º 16.º n.º 1 al. a) e art.º 22 do mesmo diploma quando estipula que a contribuição industrial, o imposto complementar e a contribuição predial foram revogadas.

IV- No DR, III Série, com o n.º 125 de 30/05/2000 foi publicado o aviso, do Ministério da Economia, Direcção Geral do Turismo, Comissão de Utilidade Turística, Sector de Utilidade Turística, em que por “Despacho do Secretário de Estado do Turismo de 31 de Março de 2000, foi confirmada a utilidade turística atribuída a título prévio ao Hotel, classificado de duas estrelas, sito na Avenida, freguesia, concelho e distrito de Lisboa, de que é proprietária a empresa B....., SA, com sede na freguesia, no concelho de Vila Nova de Gaia.

A referida utilidade turística é atribuída nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, 3.º, n.º 1, alínea a) (com a redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 89 de Fevereiro), 4.º, 5.º, n.º 1 alínea a), 7.º, n.º 1 e 3 in fine e 11.º, n.º 1, todos do Decreto-lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, valendo por um prazo de sete anos contados a partir da abertura do estabelecimento ao público, isto é de 29 de Abril e 1998 a 29 de Abril de 2005 ficando nos termos do disposto no artigo 8.º do supra referido diploma, dependente do cumprimento dos seguintes condicionamentos:
(bold e sublinhado nosso)

d) O estabelecimento deverá vir a satisfazer as exigências legais para manter a classificação de hotel de duas estrelas;

e) A empresa não poderá realizar, sem prévia autorização da Direcção-Geral do Turismo e conhecimento da Comissão de Utilidade Turística, quaisquer obras que impliquem alteração da estrutura do empreendimento definida no projecto aprovado, ou das características arquitectónicas do edifício respectivo;

f) O empreendimento não poderá encerrar, ainda que temporariamente, sem prévia autorização, por escrito, da Direcção-Geral de Turismo. De acordo com o n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro (com redacção introduzida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro de 1994) conjugado com o disposto no artigo 22.º, daquele diploma, **a empresa proprietária ou exploradora do estabelecimento** fica isenta relativamente à propriedade e exploração do mesmo, das taxas devidas ao Governo Civil e à Inspeção-Geral das Actividades Culturais, **desde a data de abertura ao público por um prazo correspondente ao legalmente estabelecido para efeitos de isenção de contribuição autárquica – sete anos** – de encontro com o artigo 53º do Estatuto de benefícios Fiscais, aprovado pelo decreto-Lei nº 215/89, de 1 de julho, **a contar da data de abertura do empreendimento ao público, isto é, de 29 de Abril de 1998 a 29 de Abril de 2005.**” (bold e sublinhado nosso).

V - O art.º 16.º n.º 1 do DL n.º 423/83 de 05/12 estipula que “empresas proprietárias e ou exploradoras dos empreendimentos, aos quais tenha

sido atribuída a utilidade turística, gozarão relativamente à propriedade e exploração dos mesmos, dos benefícios fiscais a seguir indicado nos termos estabelecidos no presente diploma:

- d) Isenção ou redução das taxas de contribuição predial de contribuição industrial e do imposto complementar - secções A e B - relativamente aos rendimentos provenientes dos mesmos empreendimentos;
- e) Isenção ou redução das taxas devidas, por licenças, aos governos civis e à Direcção - dos Espectáculos Diminuição para metade dos prazos estabelecidos para as reintegrações e amortizações;
- f) Diminuição para metade dos prazos estabelecidos para as reintegrações e amortizações.

2 — O prazo de duração das isenções previstas no n.º 1 deste artigo **não poderá ultrapassar 7 anos contados da data da abertura ou reabertura ao público do empreendimento, sem prejuízo do estabelecido no artigo seguinte.** (bold e sublinhado nosso).

3 - As reduções previstas no 1.º deste artigo poderão ir até 50% das respectivas taxas e o prazo da sua duração será no máximo de 7 anos, salvo o disposto no artigo seguinte.

4 - O despacho de atribuição da utilidade turística definirá os benefícios atribuídos em cada caso e os respectivos prazos, mediante despacho conjunto dos Ministros da tutela e das Finanças e do Plano, com base e parecer fundamentado da Direcção- Geral das Contribuições e Impostos, ouvida a Direcção-Geral do Turismo,

5 - Na definição dos benefícios a tender-se-á, para além dos pressupostos previstos no artigo 4.º aos montantes de investimento e de capital próprio e à rentabilidade do empreendimento.”

VI - Por sua vez o art.º 22.º do DL n.º 423/83 de 05/12 consagra que “I — As empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3.º gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes.

2 — No caso de ter sido atribuída àqueles empreendimentos a utilidade turística a título prévio, as empresas gozarão também das isenções previstas nas alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 16.º nos termos fixados no artigo 17º” (sublinhado nosso)

VII - O art.º 3.º do citado DL 423/83 de 05/12 estipula que “1 — A utilidade turística só poderá ser atribuída aos seguintes empreendimentos:

- h) Estabelecimentos hoteleiros de interesse para o turismo;
- i) Estabelecimentos similares dos hoteleiros classificados como restaurantes;
- j) Conjuntos turísticos;
- k) Parques de campismo;
- l) Equipamentos de animação, culturais e desportivos, que não constituam ou integrem conjuntos turísticos;
- m) Instalações termais;
- n) Casas afectas a turismo de habitação.

2 — Os empreendimentos referidos nas alíneas e) e j) do número anterior poderão beneficiar da utilidade turística, se forem considerados de interesse para o turismo pela Direcção -Geral do Turismo.

3 - Dos empreendimentos referidos na alínea f) do n.º 1 deste artigo estão

excluídas as instalações destinadas à exploração comercial das águas minerais ou similares.

4 - As casas referidas na alínea g) do n.º 1 só poderão beneficiar da utilidade turística quando prevejam a instalação, no máximo, de 3 hóspedes.

5 - A utilidade turística abrange a totalidade dos elementos componentes ou integrantes dos empreendimentos, sem prejuízo do estabelecido no n.º 3.

VIII - Na verdade, o art.º 22.º do DL n.º 423/83, de 05/12 consagra a isenção pelo período de 7 anos previstas no art.º 16.º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, sendo que estipula, também, a redução de taxas pelo período de 7 anos das taxas relativas aos mesmos impostos.

IX - Ora, os impostos consignados no art.º 22.º por remissão do art.º 16.º do DL n.º 423/83, de 05/12 dizem respeito a taxas de contribuição predial, contribuição industrial e impostos complementar, secção A e B.

X - Por outro lado, pela aplicação conjunta das normas elencadas na legislação, em vigor à data dos factos, ou seja, o art.º 53.º do EBF (actual art.º 47.º do EBF), do art.º 16.º n.º 2 e 4 e art.º 22.º n.º 1, ambos do DL n.º 423/83, de 05/12, consubstancia-se que o período máximo de isenção a conceder não poderá ultrapassar os 7 anos, por força do art.º 16.º n.º 2 e 3 do DL n.º 423/83 de 05/12.

X - Pelo que, se aplica a isenção definida no despacho de atribuição da utilidade turística, valendo esta por um prazo correspondente ao estabelecido legalmente no art.º 53.º do EBF, para efeitos de contribuição autárquica, isto é, por período de 7 anos a contar da data de abertura do empreendimento ao público, isto é, desde 29 de Abril de 1998 até 29 de Abril de 2005.

XII- Assim sendo, a impugnante esteve isenta no período compreendido entre 29/04/1998 a 29/04/2005.

XIII - Mas, sobre a isenção não colhe o argumento enunciado pela impugnante e atendido na douta sentença do Tribunal a quo, no sentido de que posteriormente aos 7 anos de isenção ainda teria uma isenção de 50% por outros 7 anos.

XIV - E isto porque o DL n.º 485/88 de 30/12 estipula no seu art.º 3 que **“São revogados a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo de qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes de legislação, a seguir indicados:**

(...)

22) Alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 16, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — Secção A e B, o artigo 19.º e, bem assim, os constantes dos artigos 16.º a 27.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito de atribuição de utilidade turística, na parte a que aqueles estão correlacionadas.” (bold e sublinhado nosso)

XV - Nestes termos, não faz qualquer sentido os argumentos aduzidos na douta sentença pois, como se verifica o legislador integrou o regime de isenção total de contribuição autárquica aplicável aos prédios afectos a empreendimentos declarados de utilidade turística no art.º 43.º do EBF, não sendo plausível que tenha deixado de fora do EBF o benefício de isenção parcial dos mesmos.

XVI - A situação mencionada no ponto anterior não é concebível porque havendo identidade de tributo e de pressupostos das isenções, não se vislumbra como é que o legislador o quisesse manter, até porque a filosofia do preâmbulo do DL n.º 485/88 de 30/12, vai no sentido de revogar os benefícios fiscais.

XVII - Por outro lado, a partir de 01/01/1989, o benefício passou a estar consignado, em sede de Contribuição Autárquica, no art.º 53.º do EBF, mais tarde art.º 43.º e hoje, art.º 47.º do EBF.

XVIII - O art.º 47.º do EBF, cuja redacção não sofreu alterações, consagra que ficam isentos de IMI, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, não se encontrando qualquer redução de taxa.

XIX - Nos termos expostos, o DL n.º 423/83, de 05/12 foi revogado pelo DL n.º 485/88 de 30/12, relativamente ao art.º 16.º n.º1 al. a), ou seja, contribuição industrial, imposto complementar e contribuição predial, pelo que o Tribunal a quo errou ao considerar que após 29/04/2005 a impugnante ainda gozava de mais 7 anos de redução a 50% da taxa, pelo que se requer que a sentença seja revogada.»

2 – A recorrida, A....., SA apresentou contra-alegações que rematou com as seguintes conclusões:

«A - A Atribuição da utilidade turística ao estabelecimento hoteleiro instalado no artigo urbano n.º 2093, da Freguesia, concelho de Lisboa conferiu o direito de gozar de isenção contribuição autárquica/IMI pelo período de sete anos, conforme decorre do disposto no artigo 16º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, e, bem assim, tratando-se de um empreendimento novo, da redução da taxa a 50% nos sete anos seguintes, ao abrigo do disposto no artigo 22º do referido diploma legal.
B.- O artigo 22º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, prevê que “as empresas proprietárias e as exploradoras dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3º, gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes.”

C. A aplicação de tal benefício fiscal não depende do expresse reconhecimento no despacho de atribuição de utilidade turística, sendo de aplicação automática.

D. Os benefícios fiscais em sede de contribuição autárquica/IMI não foram revogados, permanecendo da ordem jurídica.

E. Com efeito, o que se pretendeu revogar foram as alíneas dos artigos 16º a 27º do Decreto- Lei n.º 423/83, de 05/12, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar e as alíneas (entende-se) que com aqueles estejam relacionadas.

F. No caso de empreendimentos novos, o legislador previu, no artigo 22º uma espécie de regime de benefício acrescido (7 anos de isenção acrescidos de 7 anos de redução a 50% da Contribuição Autárquica/IMI) a que não se aplica a limitação prevista no artigo 16º n.º2 e 3, em a vinculação quanto ao conteúdo do Despacho de Atribuição de Utilidade Turística (n.º 4), ambos do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12.

O. Tendo beneficiado de isenção total no período compreendido entre 1998 e 2005, o artigo urbano deverá beneficiar ainda da redução a 50% das

taxas de IMI nos sete anos subsequentes, incluindo o exercício sub judice - exercido de 2006.»

3. Interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, veio este declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, considerando competente para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (acórdão proferido a fls. 172 e seguintes dos autos).

4 – O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 194 e seguintes, pronunciando-se no sentido do provimento do recurso, por considerar, em síntese, que, «*se é certo que a relação que se estabelece entre as normas em causa as constantes dos arts. 16.º al. a) e 22.º n.º 1 do dito Dec.-Lei 423/83 e do art. 53.º do E.B.F., posterior 43º e atual art. 47º, é a de especialidade/generalidade, não se vê como se possa deixar de excluir a aplicação da lei nova quanto ao prazo aí previsto e isenção, sendo a sua redação clara quanto à aplicação do respetivo benefício sob a forma se isenção e pelo período de sete anos, e sendo de entender “a contrario” como excluída a anteriormente prevista redução a 50% “nos sete anos posteriores”.*»

5 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6 – No Tribunal Tributário de Lisboa foram dados como provados e com interesse para a decisão os seguintes factos:

A) *Por Despacho do Secretário de Estado do Turismo, de 31 de Março de 2000, foi atribuída utilidade turista a título definitivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, ao empreendimento levado a efeito e sito na Rua, da freguesia, em Lisboa.*

(Conforme resulta do Aviso, da Direcção-Geral do Turismo, publicado em 30 de Maio de 2000, na I Série do Diário da República)

B) *A referida utilidade turística vale por um prazo de sete anos a partir da abertura do estabelecimento ao público.*

(Conforme resulta do Aviso, da Direcção-Geral do Turismo, publicado em 30 de Maio de 2000, na II Série do Diário da República).

C) *A empresa proprietária ou exploradora do estabelecimento fica isenta, relativamente à propriedade e exploração do mesmo, das taxas devidas ao Governo Civil e à Inspeccção- Geral das Actividades Culturais, desde a data de abertura ao público por um prazo correspondente ao legalmente estabelecido para efeitos de isenção de contribuição autárquica,— sete anos — a contar da data do abertura do empreendimento ao público, isto é, de 29 de Abril de 1998 a 29 de Abril de 2005.*

(Conforme resulta do Aviso, da Direcção-Geral do Turismo, publicado em 30 de Maio de 2000, na I Série do Diário da República).

O) *A Impugnante foi notificada da liquidação adicional de IMI do ano de 2006, referente ao prédio urbano U-2093 da freguesia, concelho de Lisboa.*

(Conforme resulta do documento 23).

E) *O prazo para pagamento voluntário da liquidação a que se refere a alínea anterior terminou no final do mês de Março de 2008.*

F) *A Impugnante reclamou graciosamente em 29/05/2008.*

(Conforme resulta do requerimento de fls. 4 do processo administrativo apenso que aqui se dá por integralmente reproduzido).

G) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 02/06/2011. (Conforme resulta de fls. 29 e 30 do processo administrativo apenso).

H) Em 05/07/2011, foi interposto recurso hierárquico.

(Conforme resulta do requerimento de fls. 2 e sega do processo administrativo apenso).

I) No âmbito do recurso a que se refere a alínea anterior foi prestada informação de fls. 16 a 20 que aqui se dá por integralmente reproduzida e donde resulta com interesse para a decisão:

«(...) A propósito dos benefícios fiscais atribuídos no âmbito da utilidade turística dir-se-á que, tal como já foi sobejamente referido, as normas invocadas pela recorrente (n.º 3 do art. 16 e art. 22.º, ambos do DL 423/83) se encontram revogadas pela alínea 22) do art. 3.º do DL 485/88, de 30/12. Foi intenção inequívoca deste diploma (DL 465/88) extinguir benefícios fiscais. Do seu preâmbulo fazem parte, entre outras, algumas razões pelas quais se pautou a vontade de os revogar e que aqui se citam a título meramente exemplificativo, mas que contribuirão para uma melhor compreensão dos motivos que levaram à necessária revogação dos mesmos:

-“A proliferação de legislação existente sobre incentivos fiscais, tem criado dificuldades, quer a nível das receitas públicas, quer a nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário...”

- “... revogam-se benefícios fiscais que razões de vária ordem apontam no sentido de nada justificara sua manutenção”,

- “... muitos deles, criados em determinadas conjunturas, estão completamente desajustadas das realidades actuais’

- “Acresce uma razão de economia do “despesas fiscais” precisamente quando é objectivo estratégico a redução do défice público e, ao mesmo tempo, surgem relativamente abundantes os sistemas de incentivos financeiros.

O próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção do DL n.º 215/89, de 10/07 (que o aprovou) e que produziu efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1989, é disso reflexo:

O seu artigo 53.º (à data) dispunha no seu n.º 1 que “Ficam isentos de Contribuição Autárquica por um período de 7 anos os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística’ E o seu n.º 2 preceituava que “Os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística a título prévio beneficiarão da isenção prevista no número anterior a partir da data da atribuição da utilidade turística (redacção que se mantém grosso modo na redacção actual do artigo 47.º do EBF).

Assim, Por um lado:

O n.º 3 do artigo 16.º e o artigo 22.º do DL 423/83 encontram-se expressamente revogados pela alínea 22) do artigo 3.º do DL 485/88;

Por outro lado:

O artigo 53.º (actual 47.º do EBF, com a redacção que acima se citou, prevê uma isenção de CA/IMI pelo período de 7 anos;

Pelo que,

Não estando previstas quaisquer reduções de taxas, não poderá a recorrente obter provimento para o recurso hierárquico, por falta de suporte

legal, devendo manter-se na Ordem Jurídica o despacho de indeferimento recorrido. »

J) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres de concordância e o despacho de indeferimento do recurso hierárquico.

(Conforme resulta do documentos de fls. 15 a 20)

K) A Impugnante foi notificada por ofício de 13/01/2012.

(Conforme resulta do documento 14, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

L) A petição inicial foi apresentada em 09/04/2012,

(Conforme resulta do documento 52)

7. Do objecto do recurso

Como atrás se referiu o recurso foi originariamente interposto no Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) o qual se julgou hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

E de facto, porque, na verdade, as partes divergem apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo, além disso, controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo TCAS, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (n.º 1 do art. 280.º do CPPT).

Daí que se imponha apreciar o objecto do recurso.

Ora, da análise da decisão recorrida e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia, sob o artigo n.º U-02093, pode ou não usufruir, em sede de IMI, no ano de 2006, da redução da respectiva taxa, em 50%, nos termos do disposto no n.º 1, do art. 22.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12 e se incorre em erro de julgamento a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que entendeu que os benefícios fiscais a que se refere o artigo 22.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, não foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro e, por isso, se mantem em vigor aquela norma que prevê que as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3.º gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes.

Considerou a sentença recorrida que a revogação operada pelo n.º 22 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, apenas se reporta à contribuição industrial e ao imposto complementar — secções A e B e que do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Junho, que aprovou o EBF, não resulta a intenção inequívoca de proceder à revogação do regime jurídico da utilidade turística, pelo que se mantém em vigor a norma que prevê a redução do IMI - n.º 1, do art. 22.º, do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12.

Não conformada alega a Fazenda Pública que o DL n.º 485/88 de 30/12 revogou, no seu art.º 3, os benefícios fiscais constantes as alíneas a) e c)

do n.º 1 do artigo 16, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar — Secção A e B, o artigo 19.º e, bem assim, os constantes dos artigos 16.º a 27.º do DL 423/83 de 5 de Dezembro diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito de atribuição de utilidade turística, na parte a que aqueles estão correlacionadas.

E que o legislador integrou o regime de isenção total de contribuição autárquica aplicável aos prédios afectos a empreendimentos declarados de utilidade turística no art.º 43.º do EBF, não sendo plausível que tenha deixado de fora do EBF o benefício de isenção parcial dos mesmos. Mais alega que o art.º 47.º do EBF, cuja redacção não sofreu alterações, consagra que ficam isentos de IMI, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística, não se encontrando prevista qualquer redução de taxa.

Apreciando e decidindo.

7.1 O quadro legislativo relevante para apreciação da questão suscitada é, como bem se assinalou na sentença recorrida, o resultante do disposto nos arts. 16º e 22.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, do artigo 3º n.º 22, do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, e da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 1988, o qual no seu artigo 50.º, em matéria de extinção de benefícios fiscais, autorizou o Governo a rever, no sentido da redução ou eliminação, os benefícios fiscais constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.

Assim, no uso da autorização legislativa concedida, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, diploma que no artigo 3º, alínea 22) previa o seguinte:

«São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada:

(...)

22) Alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 16º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar—secções A e E, o artigo 19.º e, bem assim, as constantes dos artigos 16.º a 27.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da atribuição de utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas»

Por sua vez dispunha o Art. 22.º nº 1 do Decreto-Lei n.º 423/83 que *«as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3, gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes».*

A publicação do Decreto-Lei 485/88, de 30 de Dezembro (que veio revogar alguns dos benefícios fiscais previstos no Decreto-Lei n.º 423/83), veio colocar em dúvida se a norma supra referida teria sido revogada, sendo que é com base nesse artº 3º, al. 22 do referido diploma legal que a Fazenda Pública alega que o art.º 22.º n.º 1 do DL n.º 423/83, de 05/12 foi

revogado e que a impugnante não tem direito de usufruir, em sede de IMI, no ano de 2006, e relativamente ao prédio em causa, da redução da respectiva taxa, em 50%.

Ora este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou várias vezes sobre a questão da interpretação desta norma revogatória e no sentido de que o legislador pretendeu revogar as isenções relativas à contribuição industrial e ao imposto complementar - Secção A e B (previstas no artº 16º, nº 1 alínea a) do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro) e todas as previstas nos artºs 16º a 27º que se relacionem com a contribuição industrial e imposto complementar - Secção A e B - e não no sentido de que tal norma revogou integralmente os artigos 16º a 27º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro.

Esta jurisprudência foi acolhida, entre outros, pelos Acórdãos de 09-12-2009, recurso n.º 0934/09, de 02-12-2009, recurso n.º 0783/09, de 09-12-2009, recurso n.º 0907/09, de 16-12-2009, recurso n.º 0936/09, de 20-01-2010, recurso n.º 0937/09, de 27-01-2010, recurso n.º 01119/09, de 10-02-2010, recurso n.º 0797/09, de 10-02-2010, recurso n.º 0935/09, de 14-04-2010, recurso n.º 0120/10, todos in www.dgsi.pt, acórdãos estes proferidos em sede de IMT e de Imposto de Selo, mas com relevância para o caso vertente.

Será, pois, pertinente referir o que se decidiu no supra citado Acórdão 0797/09, sobre a questão da interpretação desta norma revogatória : Respondeu-se a tal questão da seguinte forma:

«A alínea 22) do citado artº 3º, veio estabelecer o seguinte:

“São revogados, a partir da entrada em vigor deste diploma, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos e dos regimes de caducidade previstos na legislação ao abrigo da qual estão a ser usufruídos, os benefícios fiscais constantes da legislação a seguir indicada: 22) Alíneas a) e c) do nº 1 do artº 16º, no que respeita à contribuição industrial e ao imposto complementar – secções A e B, o artº 19º e, bem assim, as constantes dos arts. 16º a 27º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, diploma que estabelece benefícios susceptíveis de serem concedidos no âmbito da utilidade turística, na parte que com aqueles estejam correlacionadas”.

Uma leitura atenta da norma nos indica logo que o legislador não pretendeu revogar na totalidade os arts. 19º e 16º a 27º, mas tão só “na parte em que estes artigos estivessem correlacionados” com benefícios fiscais referentes à contribuição industrial e ao imposto complementar – Secção A e B.

E bem se compreende esta disposição já que, revogadas as alíneas a) e c), e estando previstos no mesmo diploma outros benefícios relacionados com aqueles impostos, não poderiam manter-se estes, após revogados os benefícios dos impostos com os quais estavam correlacionados (v. os nºs 2 e 3 do artº 16º e o artº 19º).

Neste mesmo sentido concluiu o Exm.º Magistrado do MºPº do TAF de Loulé, ao escrever no seu parecer de fls. 94/98, o seguinte:

”Com efeito, embora de redacção bastante confusa, a norma do artº 3º, nº 22 do DL nº 485/88, que revogou diversos benefícios fiscais, restringe essa revogação unicamente à contribuição industrial e ao imposto complementar, tanto no que diz respeito ao artº 16º, como ao artº 20º, uma vez que contém na sua parte final tal restrição, constituída pela expressão

“na parte que com aquelas estejam relacionadas” (a palavra “aqueles” aplica-se, a nosso ver, aqueles impostos referidos na parte inicial da norma, ou seja, a contribuição industrial e o imposto complementar)”. Este entendimento encontra ainda apoio no Relatório do Grupo de Trabalho criado pelo Ministro de Estado e das Finanças em Maio de 2005, destinado a realizar uma reavaliação dos Benefícios Fiscais em vigor nessa data, e publicado no nº 198 da Revista Ciência e Técnica Fiscal, págs. 289 e segs. Com efeito, sobre esta questão, ali ficou escrito o seguinte: “... o nº 22 do artº 3º do Decreto-Lei nº 485/88, de 30 de Dezembro, revogou algumas das normas de benefícios fiscais do citado Decreto-Lei nº 423/83. Embora a técnica de redacção da norma confira alguma margem de incerteza, é consensual, e resulta, aliás, do processo subsequente de aplicação da norma e de sucessivas intervenções do legislador, que o mencionado diploma de 1988, visou apenas a revogação, sem prejuízo das situações já constituídas à data da respectiva entrada em vigor, da isenção de contribuição industrial e de imposto complementar... não tendo sido visados pela revogação os benefícios em sede de contribuição predial, sisa e selo”.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação, também no caso vertente, e por isso concluímos que o art.º 22.º n.º 1 do DL n.º 423/83, de 05/12 não foi revogado pelo artº 3º, al. 22, do Decreto-lei nº 485/88.

Improcede assim este fundamento do recurso.

7.2 Questão diversa, e que se situa noutro plano, é a de saber se o benefício consignado no art.º 22.º n.º 1 do DL n.º 423/83, de 05/12 foi ou não revogado na sequência da entrada em vigor do EBF.

Alega a Fazenda Pública que o legislador integrou o regime de isenção total de contribuição autárquica aplicável aos prédios afectos a empreendimentos declarados de utilidade turística no art.º 43.º do EBF, não sendo plausível que tenha deixado de fora do EBF o benefício de isenção parcial dos mesmos, não se encontrando prevista no EBF qualquer redução de taxa.

No que concerne a esta questão considerou o Tribunal Tributário de Lisboa que o regime jurídico da utilidade turística constitui um regime especial em matéria de benefícios fiscais, relativamente ao regime geral que consta do EBF, e que resulta do artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil que a lei geral não revoga lei especial, excepto se for outra a intenção inequívoca do legislador.

Vejamos, pois.

O EBF, na redacção vigente à data dos factos (redacção do DL 198/01, de 3/7) previa no seu artº 43º, nº 1 que « *Ficam isentos de contribuição autárquica por um período de sete anos os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística*».

Por seu turno o nº 4 do mesmo normativo dispunha que « *em todos os aspectos que não estejam regulados neste artigo ou no Código da CA, aplicar-se-á, com as necessárias adaptações, o disposto no Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro.*».

Esta redacção era idêntica à dos nºs. 1 e 6 do artº 53º do EBF, na redacção original (Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho).

Ora, pese embora condensados no Estatuto dos Benefícios Fiscais, publicado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho, os benefícios fiscais encontram também regulação em vários diplomas fiscais e outra legislação avulsa.

E, como vimos o Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, estabelecia inicialmente um conjunto de benefício fiscais ao sector do turismo. O artigo 3.º, alínea 22) do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro revogou alguns daqueles benefícios, sem prejuízo da manutenção dos já concedidos. Mantiveram-se benefícios, designadamente, em matéria de contribuição predial, de sisa e imposto sobre sucessões e doações e de imposto de selo.

Sucede que já depois da entrada em vigor do EBF (1 de Janeiro de 1989, artº 1º do Decreto-lei nº 215/89 de 1 de Julho) o Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, alterou a redacção do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Fevereiro, eliminando alguns empreendimentos dos enquadráveis para efeitos de atribuição da utilidade turística e alterou a redacção dos artsº 3º e 16º, bem como revogou a alínea e) do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma legal, mas manteve inalteradas as isenções e reduções de impostos e taxas previstas no seu artº 22º, nº 1.

Ou seja já na vigência do EBF o legislador manteve a redacção do artº 22º, nº 1 do Decreto-lei n.º 423/83, que prevê de uma forma explícita e clara que as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3.º, gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes

Acresce referir que também no DL 287/2003 de 12/11, que aprovou a reforma de tributação do património, o legislador salvaguardou expressamente a manutenção em vigor dos benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, constantes de legislação avulsa – artº 31º nº 6 do DL 287/2003.

Ora, como bem refere a recorrida, impõe-se uma leitura conjunta dos diplomas para efectuar o enquadramento legal da situação em apreço. Assim há que ter em conta que o artigo 22º, nº 1, do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, contempla o caso específico dos empreendimentos novos, prevendo um benefício acrescido para as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, benefício que não contempla o mesmo tipo de situações que estão previstas no artigo 43º, nº1 do EBF e que se manteve na vigência do EBF.

Daí que se conclua bem andou a sentença recorrida ao julgar que o artº 22º, nº 1 do Decreto-lei nº 423/83, com as alterações preconizadas pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30/12, e pelo Decreto-Lei n.º 38/94, não foi revogado pelo diploma que aprovou o EBF, pelo que se mantém em vigor a norma que prevê que as empresas proprietárias e as explorações dos empreendimentos novos, referidos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 3.º, gozarão das isenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º pelo prazo de 7 anos, contado da sua abertura ao público, e da redução a 50% das taxas dos mesmos impostos e taxas nos 7 anos seguintes.

Pelo que fica dito improcede também este fundamento do recurso.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 1 de Julho de 2020. – Pedro Manuel Dias Delgado (relator) – Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes.