

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 103/2014-T

Tema: IMT – Benefícios Fiscais; Utilidade turística.

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 103/2014– T

Tema: IMT – Benefícios Fiscais; Utilidade turística.

I - RELATÓRIO

1. Em 10 de Fevereiro de 2014, “A” e “B”, com os NIF ... e ... (doravante designados por Requerentes), com domicílio na Rua ..., ..., bloco ..., ..., ...-... Lisboa, submeteram ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 2.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (de ora em diante designado RJAT), com vista à declaração de ilegalidade da liquidação de IMT efectuada pela Administração Tributária e Aduaneira (a seguir designada Requerida ou AT) no valor de € 24.379,88, com demais consequências legais.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro singular, a signatária Maria Manuela do Nascimento Roseiro, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. Notificadas as partes e não havendo recusa da referida designação (artigo 11º, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico), veio o tribunal arbitral a ficar constituído em 7 de Abril de 2014, de acordo com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. Em 14 de Julho de 2014, realizou-se a primeira reunião do tribunal arbitral nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT (cf. acta juntos aos autos). O tribunal pediu esclarecimentos, designadamente sobre documentos ainda em falta¹ que os Requerentes haviam protestado juntar aos autos. A mandatária dos requerentes declarou não prescindir da audição das 2ª e 3ª testemunhas por si apresentadas, ficando agendada a sua audição para o dia 11 de Setembro. O tribunal decidiu que a decisão seria proferida até dia 14 de Outubro de 2014.

6. Na segunda reunião, realizada em 11 de Setembro (acta junta aos autos), o mandatário dos Requerentes não apresentou as testemunhas, solicitando o aproveitamento do depoimento de uma delas, já produzido e gravado no processo nº 102/2014-T, assim como do depoimento a prestar pela outra testemunha, actualmente no Brasil, a efectuar, via Skype, no próximo dia 19 de Setembro de 2014, no processo nº 110/2014-T. Com assentimento da Requerida, o Tribunal deferiu o pedido, assim como aceitou a junção aos autos de uma cópia de um “contrato de exploração turística”. Requerente e Requerida declararam que prescindiam de alegações.

7. Pedido de pronúncia arbitral

Os Requerentes invocam, em síntese (*da nossa responsabilidade*), que :

- Adquiriram à sociedade “C”, S.A, em 19 de Junho de 2006, a fracção BE do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Quarteira, sob nº ..., integrada no Empreendimento Turístico ..., tendo sido garantido pela empresa vendedora que a operação beneficiaria da isenção de IMT prevista no artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, o que foi reconhecido, pelo notário na escritura pública, assim como, depois, pelo Conservador do Registo Predial.
- A fracção em causa foi adquirida pelos Requerentes com o objectivo da sua instalação no empreendimento turístico integrado ..., e sua exploração comercial e obtenção do retorno e acréscimo do investimento ali efectuado, para o que celebraram com a “D” – Construção e Gestão de Hotéis, S.A. (“D”), um *contrato de exploração turística*, cedendo a esta sociedade *o direito exclusivo de exploração* da fracção, assumindo

¹ Documentos nºs 1, 2, 3 e 3 II (notificação para levantamento de guia de pagamento, escritura de compra e venda, RIT, 2ª notificação, e Projecto de RIT, respectivamente).

como cedentes um conjunto de deveres que condicionam a livre fruição do bem, como a entrega do imóvel *livre, em funcionamento e com todas as condições para uma utilização turística*, e assunção de obrigações que garantissem o cumprimento das exigências legais impostas pelas entidades oficiais, por forma a assegurar a classificação turística do mesmo, no contexto do conjunto em que se integra.

- É incorrecta a interpretação da AT ao liquidar IMT sobre o preço da aquisição, à taxa de 6,5% nos termos da alínea d) do artigo 17.º do CIMT, negando a aplicação da isenção prevista no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, e defendendo que a utilidade turística atribuída ao empreendimento, a título prévio em Junho de 2005 e confirmada por Despacho de Maio de 2007, fora requerida pela empresa “C, SA”, que construiu o empreendimento, não podendo os sujeitos passivos que adquiriram os imóveis à referida sociedade num empreendimento já construído e instalado, beneficiar da referida isenção de IMT (assim como da isenção de Imposto do Selo).
- Não deve ser acolhido o entendimento da AT, que com base no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23-01-2013 (processo n.º 968/12), rejeita o reconhecimento da isenção pelo notário, invocando que a aquisição das fracções por parte do sujeito passivo não se destinou à instalação do dito empreendimento, que já estava instalado.
- A “D” é a exploradora do Hotel e dos apartamentos turísticos, no conjunto turístico ..., *recebendo 25% dos rendimentos sendo os restantes 75% pagos trimestralmente aos Requerente.*
- A fracção autónoma adquirida pelos Requerentes constitui uma *unidade de alojamento* do conjunto turístico ..., integrando um *empreendimento* ao qual foi reconhecida *utilidade turística* (*cfr.* o Aviso da DGT, publicado em 15/07/2005, DR, III Série, P. 15272), estando abrangida pelo n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83.
- Os Requerentes *actuaram como promotor* do empreendimento em que se integra a fracção e contribuíram activamente para o financiamento das obras em curso sempre na óptica do investimento e do rendimento que dali adviria para si, considerando a concessão da isenção fundamental para a decisão de aquisição da fracção.
- O privilégio fiscal previsto no Decreto-Lei n.º 423/83, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, mantém-se em vigor (reportado agora ao IMT

e ao Imposto do Selo, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 28.º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro) e constitui uma isenção objectiva, dirigida a beneficiar a concretização do processo de instalação de empreendimentos de utilidade pública: não é concedida ao construtor do empreendimento, ao promotor imobiliário ou à entidade que licencia e/ou explora o empreendimento, nem exige que seja o próprio adquirente a praticar ou promover todos os actos (materiais e jurídicos) de instalação do empreendimento de utilidade pública no prédio/fracção que adquiriu.

- Para surgir a isenção objectiva basta que se verifique que o imóvel adquirido foi integrado no processo de instalação de empreendimento de utilidade turística ou foi afectado jurídica e economicamente a esse empreendimento com vista a possibilitar a sua completa instalação.
- O novo Regime Jurídico de Instalação, Exploração e Funcionamento dos Empreendimentos Turísticos (RJIEFET), artigo 52º do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de Março reforça este entendimento, pela forma como prevê o funcionamento de *Conjuntos Turísticos* que podem ser constituídos em propriedade plural.
- Já os diplomas que anteriormente regulavam a matéria (DL nº 49399, de 24 de Novembro de 1969, e o DL nº 328/86, de 30 de Setembro) distinguem entre actos que integram a fase de construção/instalação dos empreendimentos e os actos que integram a fase do seu funcionamento, o que aponta para que o processo de instalação de um empreendimento imobiliário de utilidade turística só cessa quando, depois de construído e licenciado o conjunto imobiliário, o mesmo se mostra apto a funcionar nos termos que lhe permitiram alcançar o estatuto de utilidade turística, implicando não apenas a construção pelo promotor imobiliário como a afectação pelos proprietários/adquirentes de forma obrigatória, das suas fracções, através de contratos de exploração com vista à consecução do propósito turístico (artigos 41º e seguintes do RJIEFET).
- Quem adquire uma unidade de alojamento num empreendimento turístico constituído ao abrigo do regime de propriedade plural previsto no RJIEFET não lhe pode dar outro destino senão a prestação de serviços de exploração turística, sendo obrigado a mantê-lo equipado e pronto para ser locado para essa única e permanente finalidade, não se

tratando de um negócio imobiliário ou um investimento num produto residencial mas um investimento na criação/instalação de oferta turística portuguesa.

- A aquisição desta fracção autónoma pelos Requerentes não se destinou a habitação dos próprios, teve por destino *a instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística*, sendo que a primeira aquisição de cada fracção autónoma, enquanto unidade de alojamento do empreendimento turístico ... integra ainda o respectivo processo de instalação, beneficiando do benefício fiscal previsto no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, dada a utilidade turística reconhecida a este empreendimento pelo Secretário de Estado do Turismo e que abrange todas as unidades que o compõem.
- O artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 não pretendeu introduzir um benefício que abrangesse apenas os promotores imobiliários, e é um complemento do mecanismo do artigo 39.º-A do CIMSISD, aditado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 140/92, de 17/7, que permite deduzir o imposto suportado na aquisição dos terrenos onde os prédios foram edificados, devendo entender-se que se estende aos que participem na instalação do empreendimento e, assim, no fomento da actividade turística.
- Também o facto de o benefício de isenção em sede de IMI abranger os proprietários dos *prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística* (art. 47.º, n.º 1 do EBF) leva a entender que esse benefício visa os mesmos interesses de promoção e fomento da actividade turística que presidiram e suportam a concessão do benefício ao abrigo do disposto no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83.
- E, atendendo ao controlo prévio de legalidade a que o notário (artigo 49.º do CIMT e artigo 72.º n.º 1 do Código do Registo Predial) e o Conservador do Registo Predial estavam obrigados, a actual exigência pela AT deste imposto, quando não podia desconhecer a concessão de isenção, põe em causa os princípios da segurança e da certeza jurídicas.
- A revogação do benefício concedido aos Requerentes não é permitida porque, para além de o princípio da boa-fé poder prevalecer sobre o próprio princípio da legalidade, trata-se de um acto constitutivo de direitos ou de interesses legalmente protegidos que se consolidou na esfera jurídica dos Requerentes.

- Estando, no momento da aquisição, plenamente reunidas todos os requisitos formais e substanciais para a concessão do benefício, este não pode ser revogado (artigos 140º e 141º do CPA e nº 4 do artigo 12.º do EBF), pelo que a liquidação é ilegal e deve ser anulada.

8. A Resposta da Requerida

A Requerida respondeu, em síntese (também da nossa responsabilidade), que:

- O cerne da questão em discussão é saber se o art. 20º, nº 1 do Decreto-Lei nº 423/83, de 05/12, quando se refere a “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística” apenas abrange as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos ou também as aquisições de fracções autónomas (unidades de alojamento) pertencentes ou integradas em empreendimentos já construídos e instalados, com vista à sua exploração.
- O legislador apenas quis abranger com aquela norma as aquisições destinadas à “instalação” de empreendimentos; se quisesse abranger a actividade de instalação e a de exploração dos empreendimentos turísticos tê-lo-ia dito, como fez no nº 2 do art. 20º.
- A distinção entre os conceitos de “instalação”, por um lado, e de “funcionamento” e “exploração”, por outro, está bem patente no preâmbulo do Decreto-Lei nº 39/2008, como se decidiu no Acórdão do STA de 23/01/2013: 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” (nº 1 do art. 44º do Decreto-Lei nº 39/2008), sendo tal

entidade designada pelo titular do respectivo alvará de autorização de utilização para fins turísticos (nº 2 do art. 44º), ou seja, pelo promotor (cfr. o Capítulo VII e arts. 41º e ss. do Decreto-Lei nº 39/2008, que estabelece as regras relativas à exploração e funcionamento). E ainda que as unidades de alojamento estejam ocupadas pelos respectivos proprietários, cabe à entidade exploradora assumir a exploração continuada das mesmas, devendo mantê-las permanentemente em regime de exploração turística (art. 45º do Decreto-Lei nº 39/2008).”

- Justamente, a aquisição efectuada pelos Requerentes, já em momento posterior ao da licença de utilização e, por conseguinte, depois da fase de instalação do empreendimento turístico, destina-se à exploração comercial.
- Daí ser habitual os adquirentes de fracções em empreendimentos turísticos em propriedade plural celebrarem contratos de exploração turística destinados a garantir a unidade e continuidade da exploração pela entidade exploradora do empreendimento turístico, bem como a permanente afectação à exploração turística de todas as unidades de alojamento que compõe o empreendimento.
- As restrições e obrigações associadas à aquisição da fracção autónoma a que os Requerentes fazem referência correspondem pois a um novo paradigma de exploração dos empreendimentos turísticos em propriedade plural, com consagração expressa na lei.
- Assim, de acordo com este novo paradigma de exploração, e não de instalação, como pretendem os Requerentes, embora as unidades de alojamento que compõem o empreendimento turístico se possam constituir como fracções autónomas, essas unidades de alojamento consideram-se sempre em exploração turística, pelo que a sua aquisição se destina à exploração e não à implantação.
- Em suma, sobre o enquadramento jurídico-tributário dos factos, considera-se que a aquisição em apreço não beneficia da isenção de IMT prevista no nº 1 do art. 20º do citado Decreto-Lei 423/83, remetendo-se nos termos do Acórdão supra referido cuja jurisprudência é reiterada nos Acórdãos do STA de 30/01/2013 no processo nº 01193/12 e de 11/09/2013 no processo nº 01049/13.
- Como realçado no processo nº 0968/12, embora a interpretação dos benefícios fiscais admita a interpretação extensiva (art. 10º do EBF), não pode ser considerado pelo

intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência (nº 2 do art. 9º do CC, ex vi art. 11º da LGT), a que acresce o facto de os benefícios fiscais serem medidas excepcionais que representam uma derrogação da regra da igualdade e da capacidade contributiva, devendo ser justificados por um interesse público relevante;

- No que respeita ao conceito de “instalação” por contraponto com o conceito de “exploração, e no que respeita à figura do promotor, conclui-se que os Requerentes efectuaram uma aquisição destinada a exploração comercial, não sendo abrangidos pelo benefício fiscal invocado.
- Nem podem os Requerentes invocar o entendimento que o Notário ou o Conservador tiveram, enquanto intérpretes e aplicadores do direito, porque apenas a Requerida tinha competência para se pronunciar sobre o enquadramento jurídico-tributário da operação controvertida, ou seja, os Requerentes apenas poderiam invocar uma expectativa legítima juridicamente protegida se a AT tivesse emitido uma informação vinculativa a pedido dos Requerentes, o que não aconteceu.
- Os próprios Requerentes reconhecem que a aquisição da referida fracção se destinou, justamente, à exploração comercial, e que cederam à “D” – Construção e Gestão de Hotéis, S.A., o direito exclusivo de exploração da fracção através de um “contrato de exploração turística”, mas não actuaram como promotores do empreendimento (art. 35º da PI),
- Os Requerentes não efectuaram qualquer prova de que tenham contribuído activamente para o financiamento de quaisquer obras em curso, mas também isso não releva para a interpretação propugnada pela AT relativamente ao dispositivo legal em discussão porque não tem qualquer apoio legal a afirmação segundo a qual “o estabelecimento vai-se progressivamente instalando à medida que as unidades de alojamento vão sendo vendidas”.
- Também não existe qualquer redundância ou anacronismo na articulação do art. 20º do Decreto-Lei nº 423/83 com o art. 39.º-A do CIMSISDD, e quanto à invocação de isenção em sede de IMI, trata-se de imposto que visa tributar realidades distintas do IMT, cabendo ao legislador fiscal adoptar as medidas de carácter excepcional que

entende serem as adequadas à prossecução de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores ao da própria tributação que impedem.

- Não consta provado nos autos que os Requerentes através da aquisição da aludida fracção tenham impulsionado o empreendimento e contribuído como garante da sua concretização, tanto mais que a aquisição da aludida fracção veio a ocorrer em momento posterior ao da concessão da licença de utilização turístico n.º .../05 de 30/09/2005, pela CM Loulé;
- E a compressão do conteúdo do direito de propriedade num empreendimento turístico em propriedade plural consiste em “restrições estabelecidas em função da forma de exploração e funcionamento do empreendimento e não em virtude da sua instalação.”
- De acordo com o art. 45.º, n.º 1, *in fine* da LGT, conjugado com o n.º 1 do art. 35.º do CIMT, o direito à liquidação do imposto em falta só caduca se o mesmo não for validamente notificado ao Requerentes no prazo de 8 anos a contar da aludida transmissão, pelo que, com a presente liquidação a AT não violou os princípios de certeza e segurança jurídica.
- Não houve violação dos princípios da segurança e certeza jurídicas, nem injustiça grave – o Notário e o Conservador são autoridades públicas incumbidas de um dever de fiscalização em geral, sem competências que lhes permita apurar da situação jurídico-tributária do contribuinte, substituindo-se à AT, sendo que esta não se encontrava condicionada por uma anterior informação vinculativa.
- O entendimento do Notário acerca da aquisição em apreço estar isenta de IMT não investe os Requerentes de um direito ou legítima expectativa susceptível de fundamentar um qualquer direito de indemnização.
- A intervenção do Notário, em cujo Cartório foi outorgada a escritura, ou do Conservador em cuja Conservatória se procedeu ao competente Registo Predial, tem função meramente fiscalizadora do cumprimento das obrigações fiscais, de harmonia com o consignado no art. 54.º do CIMT dentro dos limites da respectiva competência, não lhes cabendo substituir a AT
- O benefício fiscal de isenção de IMT previsto no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 é um benefício de natureza automática, insusceptível de poder ser concedido

através de um qualquer acto administrativo nem sendo aplicável ao caso o disposto nos artigos 140º e 141º do CPA sobre a revogação dos actos.

9. Questões a decidir

As questões sobre que o tribunal deve pronunciar-se são :

- Determinação do sentido e alcance do art. 20º, nº 1 do Decreto-Lei nº 423/83, de 05/12, no que se refere ao segmento de norma “aquisições de prédios ou fracções autónomas com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística”, de forma a decidir se a aquisição pelos Requerentes de fracções autónomas seguida de outorga de contrato de exploração com uma outra entidade que faz a exploração do conjunto ainda se configura como “instalação”.
- Se o facto de os Requerentes não terem pago IMT aquando da outorga da escritura de transmissão da fracção, convictos de que se encontravam abrangidos pela isenção prevista no artigo 20º, nº 1, do Decreto-Lei nº 423/83, de 05/12, impede a liquidação efectuada pela Requerida, na medida em que constitui revogação ilegal de um acto administrativo, em violação dos artigos 140º e 141º do CPA.

10. Saneamento

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Pelo que se passa à decisão de mérito.

II. Fundamentação

11. Factos provados

11.1. Em 19/06/2006, os Requerentes adquiriram à sociedade “C” S.A., pelo preço de € 375.075,00, a fracção autónoma designada pelas letras BE, do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Quarteira sob o n.º ..., e correspondente a um apartamento tipologia T1 no empreendimento turístico “...”, situado na Avenida ..., em Vila Moura/Quarteira (artigo ... do pedido de pronúncia, nºs 3, 4 e 6.1. da Resposta, caderneta predial junta pela AT e clarificação junta pelos Requerentes em 08/10/2014).

11.2. O estatuto de utilidade pública do empreendimento, requerido pela “C” S.A. e objecto de reconhecimento prévio por despacho do Secretário de Estado do Turismo, de ...2005 (DR nº ..., 3ª série, de .../06/2005) foi confirmado por despacho do Secretário de Estado do Turismo, de .../05/2007 (DR nº ..., 2ª série, de .../06/2007), com validade de sete anos a partir da atribuição, em 30/09/2005, de licença de utilização turística emitida pela Câmara Municipal de Loulé.

11.3. Na escritura outorgada em 19/06/2006, o notário considerou aplicável à transmissão a isenção de IMT prevista no artigo 20º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro (Pedido, artigos 14º e 15º, Doc. nº 2, junto aos autos pelos Requerentes, e Relatório da Inspeção Tributária, ponto III.3 e 8, PA, fls.11 a 13).

11.4. Em 19 de Junho de 2009, foi celebrado entre “D” -Construção e Gestão de Hotéis, S.A. e o Requerente marido um contrato de exploração turística relativo à fracção imobiliária declarando as Partes que: “A primeira outorgante actua enquanto entidade exploradora do Hotel e dos apartamentos turísticos, ambos com classificação de 5 estrelas, que integram o conjunto turístico denominado “...”, sito em Vilamoura Algarve, constituído em regime de propriedade horizontal e que dispõe ainda de diversos serviços e equipamentos complementares (...)” e o segundo outorgante, enquanto legítimo proprietário da fracção imobiliária identificada, cede à primeira outorgante a exploração turística do respectivo apartamento no âmbito de todo o empreendimento, de forma coerente e integrada, e de acordo com o nível de um empreendimento turístico de cinco estrelas” .

11.5. O segundo outorgante concedeu à primeira outorgante, que aceitou, o exclusivo da exploração do apartamento, nomeadamente através de arrendamentos turísticos de curta duração, tendo este contrato de cessão a duração de dois anos, sendo sucessivamente renovado por períodos de um ano.

11.6. O referido contrato consagrou: *“do rendimento total resultante da exploração turística do apartamento pela “D”, esta receberá 25%, sendo os restantes 75% pagos trimestralmente aos Requerentes, depois de deduzidos os custos relativos a arrumação, limpeza, e materiais de manutenção”*, sendo o rendimento total o montante bruto da locação do apartamento.

11.7. A primeira outorgante comprometeu-se a manter o apartamento bem como o seu recheio em condições adequadas ao seu uso turístico sendo responsável pela manutenção (referindo-se a sua reparação ordinária e supondo o tipo de qualidade média de bens) e o segundo outorgante obrigou-se a: entregar o imóvel à “D”, no início do sobredito contrato, *livre, em funcionamento e com todas as condições para uma utilização turística*; a garantir que o imóvel teria *um recheio, mobiliário e equipamento de elevado nível para as necessidades turísticas, inerentes à qualidade e classificação turística* do imóvel e *considerando a capacidade máxima das pessoas que possam vir a ocupá-lo*; a constituir e a manter em vigor, durante a vigência do contrato, um seguro sobre a fracção, *abrindo os riscos de derrocada, incêndio, danos causados por terramoto, trovoadas ou outras forças da natureza, explosões e responsabilidade civil*. E ainda a manter o apartamento e recheio com nível para exploração inerente à classificação turística do empreendimento de 5 estrelas.

11.8. No âmbito de uma acção parcial de inspecção incidindo sobre o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), ao ano de 2006, uma acção inspectiva realizada em 12 de Agosto de 2013 (Ordem de serviço interna nºOI...), concluiu que os Requerentes tinham beneficiado indevidamente da isenção prevista no artigo 20º do DL 423/83, de 5/12, sendo elaborado um projecto de relatório notificado em 14/08/2013, aos requerentes (ponto IX do Relatório final, PA fls. 14).

11.9. Em resposta ao ofício 14155, de 12 de Agosto de 2013, referente à conclusão da acção inspectiva, os Requerentes enviaram ao Chefe da Repartição de Finanças de Faro uma exposição dirigida ao Director de Finanças de Faro, Av. 5 de Outubro, 25-A, em Faro, datada de 25 de Agosto de 2013, manifestando surpresa pela interpretação dos serviços e pedindo a reapreciação do caso (PA junto aos autos, fls 16 e 17).

11.10. Considerando que os requerentes não exerceram o direito de audição o Relatório da Inspeção Tributária, da Direcção de Finanças de Faro, foi convertido em definitivo, em 30

de Agosto, despachado na mesma data pelo Director de Finanças (PA junto aos autos, fls. 7 a 14).

11.11. O Relatório da Inspeção Tributária concluiu pela correcção da matéria colectável no valor de € 375.075,00 e de colecta de IMT, por aplicação da taxa de 6,5%, no valor de € 24.379,88 por o sujeito passivo ter indevidamente beneficiado de isenção prevista no art. 20º do DL 423/83, de 5/12. (ponto 9. Relatório e despacho Chefe de Divisão, fl. 13 e 7 do PA).

11.12. O Relatório da Inspeção Tributária foi enviado, por ofício DDF/... de 03/09/2013, ao Serviço de Finanças de Loulé 2 (Quarteira), para liquidação do imposto em falta (fls. 6, PA); por ofício nº ..., foi enviada uma 2ª via aos Requerentes em 18/09/2013 (doc. nº 3 junto aos autos pelos Requerentes).

11.13. O Chefe do Serviço de Loulé 2 (Quarteira) notificou, pelo ofício nº. ..., de 10.10.2013, os sujeitos passivos para, em trinta dias a contar da assinatura do aviso de recepção, solicitarem guias para pagamento no valor de € 24.379,88 de IMT e que findo esse prazo seria extraída dívida para cobrança coerciva, começando a contar-se juros de mora nos termos do art.º 38º do IMT (PA, fls. 4).

11.14. Os Requerentes, em carta datada de 21 de Outubro de 2013, dirigida ao Chefe de Finanças de Loulé 2, Rua de S. Tomé e Príncipe, Edifício Solaris, Quarteira, acusaram a recepção do ofício de 10.10.2013, manifestando estranheza pela nova comunicação e pedindo solução da anterior reclamação (PA junto aos autos, fls 15).

11.15. Em 22 de Novembro de 2013, o Serviço de Finanças de Loulé 2 (Quarteira) emitiu a liquidação de IMT no montante de € 24.379,88, para pagamento até 25/11/2013, relativamente à transmissão operada pela escritura de 19/06/2016, da fracção BE do prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Quarteira sob o nº ..., com VPT de € 194.550,00 e o preço de € 375.075,00 (Doc. nº 1 junto com o pedido de pronúncia e PA, fls. 1 a 5).

12. Não provado

A matéria dada como provada revela-se suficiente para apreciação da questão de direito, inexistindo factos não provados relevantes para a solução do presente litígio.

13. Fundamentação da prova

A fixação da factualidade fez-se com base nos factos alegados pelas partes e não contestados, assim como na documentação junta aos autos, incluindo o processo administrativo. Foram ouvidos os depoimentos das testemunhas e tidos em devida conta quanto à caracterização geral da situação factual, na fundamentação jurídica final.

14. Aplicação do direito

14.1. O conceito de instalação

As posições das Partes nos autos são divergentes quanto à aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12, no que se refere à interpretação “instalação” de empreendimentos declarados de utilidade turística, entendendo a Requerente que aí se inclui a aquisição de fracções autónomas integradas em empreendimentos turísticos em regime de propriedade plural, e a Requerida considerando que esse tipo de aquisição, situada em momento posterior ao da emissão de licença de utilização do empreendimento, não se integra no processo de instalação, tendo como destino a exploração comercial.

Para fundamentar a sua posição, os Requerentes invocam por, um lado, a importância da participação dos adquirentes das fracções na realização do empreendimento, através do financiamento da obra (sem o qual o promotor não teria podido realizar o empreendimento) e, por outro lado, consideram essencial para a caracterização da situação, o modo como a fracção está afectada ao funcionamento do mesmo empreendimento, acentuando a ausência de poder de disposição do imóvel por parte dos adquirentes.

Com isso pretendem demonstrar que os adquirentes se apresentam como investidores, promotores do empreendimento, caindo no domínio de aplicação da norma que atribuiu benefício fiscal dirigido à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83.

14.2. A interpretação do n.º 1 do artigo 20º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro – uniformização de jurisprudência

Na apreciação e decisão de um caso como o que é objecto dos presentes autos, não pode deixar de se ter em conta o elevado número de Acórdãos já proferidos pela Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, com realce para a existência de uma decisão proferida em julgamento ampliado, nos termos do disposto no art. 148.º do CPTA, em 23 de Janeiro de 2013, no processo n.º 968/12, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/2013, publicado no Diário da República, 1.ª Série, de 4 de Março de 2013.

Tratava-se de um caso de aquisição de fracção integrada em regime de propriedade plural num empreendimento turístico a que fora reconhecido o estatuto de “utilidade turística”.

O referido aresto procedeu à interpretação literal do art. 20º, nº 1, do DL 423/83, em conjugação com outras normas do mesmo diploma (*maxime* artigos 16º, nº 2, e 20º, nº 2), analisou legislação anterior e posterior ao DL 423/83 (quer normas relativas ao exercício da actividade turística quer de cariz especificamente fiscal), tendo, quanto à questão do conceito de “instalação”², decidido por maioria dos Juízes Conselheiros em exercício na Secção, que «O conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o n.º 1 do art. 20º, 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

² Este Acórdão identificara como questão de direito objecto do processo a de “saber se as aquisições que podem beneficiar das isenções de IMT e de Imposto de Selo consagradas no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 05/12, são as aquisições de prédios ou de fracções autónomas por promotores com vista a construir e instalar os empreendimentos turísticos, ou 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.”(sublinhado nosso).

de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação»³.

Para lá da desenvolvida fundamentação contida no Acórdão em causa, retenhamos as conclusões sintetizadas no respectivo "sumário": "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 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 e segs.). 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

³ Síntese no Acórdão de 26/02/2014 (proc. 01909/13), que refere também outros Acórdãos do STA. Cf. também Decisão Arbitral, proferida em 25 de Julho de 2014, no âmbito do CAAD, no proc. 104/2014-T, que cita como já emitidos no sentido da jurisprudência uniformizada, os seguintes Acórdãos do STA: de 23.1.2013, Procs. 01001/12, 01005/12 e 01069/12, de 30.1.2013, Procs. 0970/12, 0971/12, 0972/12, 0999/12, 01003/12 e 01193/12, de 6.2.2013, Proc. 01000/12, de 8.2.2013, Proc. 01004/12, de 17.4.2013, Procs. 01023/12 e 01002/12, de 23.4.2013, Proc. 01195/12, de 11.9.2013, Proc. 01049/13, de 25.9.2013, Proc. 01038/13, de 9.10.2013, Procs. 01050/13, 1040/13 e 01015/13, de 18.10.2013, Proc. 01048/13, de 30.10.2013, Proc. 01052/13, de 13.11.2013, Proc. 01054/13, de 4.12.2013, Proc. 0824/13, de 29.1.2014, Proc. 01043/13, de 5.2.2014, Procs. 01041/13, 01047/13 e 01917/13, de 26.2.2014, Procs. 0860/13 e 08763, de 2.4.2014, Proc. 01914/13, de 9.4.2014, Proc. 0859/13, de 28.5.2014, Proc. 0291/14 e de 18.6.2014, Proc. 01527/13 (nota 1, de pé de página).

empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos. 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 necessária a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo. VI – 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. 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 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. 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”.

Este tribunal adere à fundamentação do AUJ n.º 3/2013, e respectivas conclusões. De resto, entende que, dada a uniformização existente na jurisprudência e de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil ⁴, sempre se imporia solução idêntica no caso *sub judice*.

De realçar que os Requerentes não trazem novos fundamentos ao presente processo, tendo dirigido toda a argumentação e produção de prova a tentar demonstrar que a sua intervenção, assim como a dos restantes compradores - prestação de sinal e pagamentos feitos das fracções, assim como a cessão de exploração das fracções, com grandes restrições à livre disposição da propriedade - constituiu um meio indispensável à viabilização do empreendimento, concretizando a instalação, licenciamento assim como o funcionamento, através de contratos de exploração com vista à consecução do propósito turístico e sem os quais não teria sido mantido o estatuto de utilidade turística do empreendimento.

⁴ Citando de novo o Ac do STA, proferido no p. 01909/13, que cita por sua vez outros arestos do STA: «tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito interno dos tribunais, 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 a essa orientação jurisprudencial e aos fundamentos em que se estriba o referido acórdão, vertidos, de forma abreviada mas elucidativa, no respectivo sumário».

Mas, como analisado exhaustivamente no AUJ n.º 3/2013, o legislador, ao estabelecer a isenção no n.º 1 do art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, abstraiu das modalidades de financiamento adoptadas pelos promotores que, para a construção dos empreendimentos, tanto podem utilizar apenas capitais próprios como socorrer-se do produto da venda das futuras fracções, através da celebração de contratos promessa de compra e venda.

Neste último caso, os adquirentes das fracções não se tornam co-financiadores do empreendimento, com responsabilidade da instalação, uma vez que estão 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. “Na verdade, quando os particulares adquirem as fracções fazem-no como consumidores de um produto turístico. O objectivo que move os particulares é a realização do seu próprio investimento, podendo ainda optar por serem utentes do empreendimento ⁵ ou cederem a exploração, participando nos resultados da mesma (cfr. n.º 4 do art. 45.º do Decreto-Lei n.º 39/2008). Pois embora se considere que as fracções ficam afectas à exploração, nada impede que as mesmas sejam ocupadas exclusivamente pelos respectivos proprietários e por tempo indeterminado, como deriva, de forma clara, de disposições legais, tais como, as constantes dos arts. 45.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 39/2008”.

“Os promotores dos empreendimentos são únicos responsáveis pelo investimento imobiliário, impendendo sobre eles o risco do mesmo, bem como pela obtenção das licenças necessárias a torná-los aptos ao funcionamento e exploração. O benefício fiscal 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.”

Com efeito, por mais inovador que tenha sido o modelo utilizado pelos promotores do

⁵ De acordo com o n.º 5 do art. 45.º, “Os proprietários das unidades de alojamento, quando ocupam as mesmas, usufruem dos serviços obrigatórios da categoria do empreendimento, os quais estão abrangidos pela prestação periódica prevista no artigo 56.º”.

empreendimento, os Requerentes são fundamentalmente proprietários rentistas. Optaram por um investimento num empreendimento turístico, mas isso não significou, ainda que a forma de financiamento escolhida pela empresa promotora tenha assentado na comercialização muito antecipada das fracções e que, posteriormente, a exploração do prédio seja feita de forma integrada ⁶, a transformação de proprietários imobiliários em investidores/promotores de empreendimentos qualificados de utilidade turística, abrangidos pelos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do art. 20.º do DL 423/83 ⁷.

14.3. Quanto à invocada irrevogabilidade de acto administrativo

Os Requerentes defendem que tendo a aquisição sido efectuada em face de informação da entidade vendedora de que a transmissão beneficiaria de isenção de IMT e de ter esta sido confirmada pelo Notário que celebrou a respectiva escritura e pelo Conservador do Registo Predial, ficam em causa os princípios da segurança e certeza jurídica.

Argumentam ainda que a presente liquidação não poderia ocorrer porque significaria a revogação de um acto administrativo de concessão de benefícios fiscais, em violação dos artigos 140.º e 141.º do CPA, e art. 12.º, n.º 4, do EBF, designadamente quanto ao prazo de revogação do acto.

14.4. Intervenção do Notário e do Conservador do Registo Predial

Ao tempo da escritura de aquisição da fracção, o artigo 49.º do Código do IMT (sob a epígrafe “Obrigações de cooperação dos notários e de outras entidades) dispunha no n.º 1: “Quando for devido IMT, os notários e outros funcionários ou entidades que desempenhem funções notariais não podem lavrar as escrituras, quaisquer outros instrumentos notariais

⁶ Apesar de o tribunal considerar que não ficou provado qual foi o modelo jurídico aplicado ao caso (o contrato assinado em 19/06/2006, com a “D”, SA, é anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7/3 – ver arts.79.º, 64.º), tal questão não se mostra relevante face ao regime já vigente anteriormente (DL n.º 167/97, de 4/7) face à interpretação do art. 20.º do DL 423/83 feita pelo AUJ n.º3/2013, a que se adere.

⁷ À data da aquisição da fracção em 19 de Junho de 2006 já havia sido emitida a licença de utilização turística pela Câmara Municipal de Loulé, o que ocorrera em 30 de Setembro de 2005, pelo que o empreendimento até já estaria em funcionamento.

ou documentos particulares que operem transmissões de bens imóveis, nem proceder ao reconhecimento de assinaturas nos contratos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, sem que lhe seja apresentada a declaração referida no artigo 19.º acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão, disso fazendo menção no documento a que respeitam, sempre que a liquidação deva preceder a transmissão” e no n.º 3: “Havendo lugar a isenção automática ou dependente de reconhecimento prévio, as entidades referidas no n.º 1 devem verificar e averbar a isenção ou exigir o documento comprovativo desse reconhecimento, que arquivarão”.

E o n.º 4 do mesmo artigo previa “Os notários devem enviar à Direcção-Geral dos Impostos, em suporte informático, nos termos e prazos previstos no Código do Notariado, os seguintes elementos: a) Uma relação dos actos ou contratos sujeitos a IMT, ou dele isentos, exarados nos livros de notas no mês antecedente, contendo, relativamente a cada um desses actos, o número, data e importância dos documentos de cobrança ou os motivos da isenção, nomes dos contratantes, artigos matriciais e respectivas freguesias, ou menção dos prédios omissos (...)”.

Por outro lado, o artigo 50º (actos relativos a bens imóveis sujeitos a registo) do CIMT dispõe: ”Nenhum facto, acto ou negócio jurídico relativo a bens imóveis sujeitos a registo pode ser definitivamente registado sem que se mostre pago o IMT que seja devido”. E o art. 54º (Obrigações de fiscalização das autoridades públicas em geral): “O cumprimento das obrigações impostas por este diploma é fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respectiva competência, por todas as autoridades, autarquias locais, repartições públicas e pessoas colectivas de utilidade pública, e, em especial, pela Direcção-Geral dos Impostos” (nº 1).

Decorre destas disposições normativas que se o notário, no momento de outorga de uma escritura notarial, não exigiu a liquidação prévia do imposto por aceitar a interpretação de que se aplicava um benefício fiscal, ocorreu a prática de um acto administrativo, sujeito às restrições de revogabilidade previstas no CPA e no EBF? E que a intervenção do

Conservador, tomando como base a escritura, constituiu um acto administrativo, confirmativo da legalidade do acto anterior?

O CIMT é muito claro ao qualificar a intervenção do notário e de outras autoridades públicas como “cooperação” com a administração tributária – trata-se de verificar (fiscalizar) se houve pagamento de imposto ou se são invocados os pressupostos previstos nas normas de isenção.

No caso dos autos, à data da escritura, o n.º 3 do art. 49.º previa, em alternativa, duas situações de isenção: enquanto nas situações dependentes de reconhecimento prévio o notário tinha que exigir o documento comprovativo desse reconhecimento (pelos serviços competentes, da administração tributária, é evidente) que arquivava, nos casos de isenção automática, dizia-se “as entidades referidas no n.º 1 devem verificar e averbar a isenção”.

Significa isso que era atribuída aos notários competência para interpretar e aplicar as normas fiscais, em todos os casos em que o gozo de um benefício fiscal não dependesse (caso do art. 20.º, n.º 1, do DL 423/83) de reconhecimento oficial prévio?

Ao tempo dizia também o artigo 10.º do CIMT, no n.º 1 que: “As isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar” mas nos números seguintes distinguia várias situações, correspondentes às isenções previstas nos artigos 6.º a 9.º, umas sobre a intervenção de diversas entidades no procedimento e outras de reconhecimento automático⁸.

⁸ Em anotação ao artigo 10.º do CIMT, Silvério Mateus e Freitas Corvelo diziam: “Salienta-se que no IMT coexistem benefícios automáticos, cuja eficácia deriva directamente e imediatamente da lei, a par de benefícios dependentes de reconhecimento. Quanto aos primeiros, a verificação dos respectivos pressupostos é da competência da entidade pública ou privada que tiver intervenção no título translativo(...)“Os Impostos Sobre o Património e o Imposto do Selo, anotados e comentados”, Engifisco, Lisboa, 2005, p. 396.

Com a redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12/2009, que aprovou o OE para 2009), o artigo 10.º distingue de forma mais desenvolvida casos de isenções de reconhecimento prévio e de reconhecimento automático, incluindo no n.º 8, as isenções constantes de legislação extravagante ao presente código, como isenções de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º.

E o artigo 43.º passou a prever (em consonância com o disposto no n.º 8 do artigo 10.º) que havendo lugar a isenção, as entidades referidas no n.º 1 devem averbar a isenção e exigir o documento comprovativo que arquivam⁹.

A isenção de IMT prevista no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83 é, precisamente, um caso previsto em legislação extravagante mantida em vigor após a aprovação da Reforma da Tributação do Património¹⁰.

Da conjugação das normas referidas, e apesar da redacção inicial do artigo 10.º, em vigor ao tempo da escritura no caso dos autos, não mencionar expressamente a forma de actuação no caso de isenções previstas em leis extravagantes, não resulta a atribuição ao Notário de competência para a prática de actos tributários de reconhecimento de isenção.

⁹ A mesma Lei n.º 64-A/2008, de 31/12/2009, aditou um número ao artigo 49.º do CIMT, dispondo que “São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto os notários que celebrem escrituras públicas e as pessoas que, por qualquer outra forma, intervenham nos documentos particulares autenticados, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, desde que tenham colaborado na falta de liquidação ou arrecadação do imposto ou, na data daquela intervenção, recepção ou utilização, não tenham exigido o documento comprovativo do pagamento ou da isenção, se for caso disso”.

¹⁰ O n.º 6 do art. 31.º do DL 287/2003, de 12/11, manteve em vigor “os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT”.

Quanto à intervenção do conservador do registo predial ¹¹, a sua intervenção é, nestes casos, “meramente subsidiária, dispensando qualquer prova adicional, quando o próprio título (escrituras notariais e documentos equivalentes) já faz menção ao pagamento, sendo igualmente dispensada qualquer prova quando o título faz referência ao reconhecimento da isenção ou ao arquivo dos documentos que a reconheceram (vd. artigo 49^o)”¹².

Quanto ao notário, o tribunal considera que a interpretação mais consentânea com o conjunto das normas referidas e sua inserção no sistema jurídico (art. 9º do Código Civil) é a de que, cabendo àquela entidade a verificação dos pressupostos da aplicação da norma de isenção, deveria recolher os elementos necessários à qualificação da situação, aceitando as declarações e a caracterização feita pelos intervenientes no negócio¹³. A revelar-se uma situação mais complexa, dependente de interpretação das normas fiscais deveria o notário, na ausência de competência específica em matéria tributária, pedir esclarecimento prévio da situação aos serviços competentes ou evidenciar adequadamente os casos na lista enviada posteriormente à Administração Tributária.

Não se apercebendo, nem o notário, nem as partes, de uma errada caracterização jurídica, ficam os contribuintes sujeitos a uma possível detecção do indevido tratamento como isenção, sendo a situação objecto de uma posterior liquidação.

Foi o que aconteceu. A AT, detectando através de inspecção tributária que a transmissão de imóvel correspondia a uma aquisição de fracção num empreendimento turístico, cuja promoção pertencera à empresa vendedora, entendeu que à situação tributária correspondia não uma isenção mas sim liquidação de IMT, tendo considerado aplicável o disposto no art. 45º, nº 1 *in fine* da LGT, conjugado com o nº 1 do art. 35º do CIMT, usando o direito de liquidação do imposto no prazo de 8 anos a contar da aludida transmissão, ocorrida essa sem qualquer liquidação de imposto.

¹¹ “Nenhum facto, acto ou negócio jurídico relativo a bens imóveis sujeitos a registo pode ser definitivamente registado sem que se mostre pago o IMT que seja devido”.

¹² Silvério Mateus e Freitas Corvelo, ob. cit. p. 520.

Contra esta actuação a Requerente invoca, como fundamentação jurídica, a irrevogabilidade do acto tributário mas tal argumentação não procede porque de acordo com a análise do tribunal não foi praticado nenhum acto tributário de reconhecimento de isenção.

Realce-se que a argumentação dos Requerentes, inclusive quanto à irrevogabilidade do acto, fundamenta-se na natureza de um benefício fiscal objectivo adquirido no momento da aquisição por reunião dos pressupostos formais e substanciais para a respectiva concessão e na invocada prevalência do princípio da boa-fé sobre o princípio da legalidade. E que não colhe, pelas razões já expostas.

Assim, o pedido é considerado improcedente.

III. DECISÃO

15. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação de IMT, de 22/11/2013 (DUC ...), por não reconhecer a existência de violação do artigo 20º, nº 1, do Decreto-Lei nº 423/83, de 05/12, nem do artigo 141º do CPA;
- b) Condenar os Requerentes a pagar as custas do presente processo.

16. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € 24.379,88 (vinte e quatro mil trezentos e setenta e nove euros e oitenta e oito cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do art. 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, a cargo dos Requerentes e calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e art. 4º do RCPAT.

¹³ Declarações que gozam de presunção de veracidade (art. 75º da LGT).

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Outubro de 2014.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro

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

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