

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**Acórdãos STA**

Processo: 01128/16
Data do Acórdão: 22-03-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO DELGADO
Descritores: IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA DE IMOVEIS
EMPREENDIMENTO TURÍSTICO
BENEFÍCIOS FISCAIS

Sumário:

I - A isenção de IMT a que se refere o art.º 20º do DL nº 423/83, de 5.12, configura um benefício fiscal de natureza automática, que não opera através de requerimento do interessado dirigido à sua obtenção e com a inevitável instauração e decisão de procedimento próprio e autónomo para o efeito (como acontece com os benefícios dependentes de reconhecimento – cfr. art.º 5º, nº 3, do EBF), inexistindo acto administrativo de reconhecimento da isenção.

II - Inexistindo um acto administrativo em matéria tributária, sujeito ao prazo de revogação de actos administrativos constitutivos de direitos previsto no art.º 104º do CPA, não pode ocorrer a violação desta norma legal.

III - Vindo a administração tributária a constatar, através de acção inspectiva, que a aquisição das frações autónomas não se destinava, afinal, à declarada instalação de empreendimento turístico, e que, por conseguinte, não ocorriam os pressupostos para a isenção de que o sujeito passivo havia beneficiado de forma automática mas indevida, tinha o poder/dever de proceder, como procedeu, à liquidação do tributo devido.

IV - A realização dessa liquidação dentro do prazo legal de caducidade do direito à liquidação não ofende os princípios constitucionais da irretroatividade da lei fiscal, da certeza e seguranças jurídicas e da confiança.

V - A definição do sentido e alcance do conceito de «instalação» de empreendimento turístico contido no art.º 20º do DL 423/83, de 5.12, encontra-se clarificada no acórdão do STA nº 3/2013, publicado no DR nº 44, Série I, de 4.03.2013, que uniformizou a jurisprudência no sentido de que a primeira aquisição de fracção autónoma de empreendimento turístico já licenciado não integra o conceito de instalação.

Nº Convencional: JSTA000P23090
Nº do Documento: SA22018032201128
Data de Entrada: 10-10-2016
Recorrente: A....., SA
Recorrido 1: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., SA, com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial por ela interposta contra o indeferimento de reclamação graciosa da liquidação de IMT, no valor total de 302.414,14.

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

« 1 - Ao contrário do que se entendeu na decisão recorrida, a questão principal a apreciar no caso “sub judice” não tem que ver com a automaticidade da atribuição do benefício fiscal, mas sim com a revogabilidade de um acto administrativo considerado inválido, por violação de lei.

2 - Atendendo ao disposto nos artigos 141º do CPA e 58º do CPTA, a revogação do acto de liquidação é extemporânea, porque a revogação ocorreu fora do prazo legalmente fixado para o efeito, e que é de um ano;

3 - Ao corrigir um acto de liquidação anteriormente emitido, a AT começa por violar dois princípios fundamentais do sistema jurídico-fiscal e constitucional português: o da não retroactividade da lei fiscal e o da certeza e seguranças jurídicas, pelo que a revogação desse acto padece igualmente do vício da inconstitucionalidade

4 - Para além disso, a violação censurável do princípio da confiança e da boa fé, por manifesto abuso do direito, na modalidade do venire contra factum proprium, uma vez que a AT, como vimos, concorreu, de forma indispensável e inultrapassável, para a solução efectuada em final do ano 2011 (30.12),

5 - A liquidação efectuada pela AT baseia-se numa alteração de interpretação do conceito “destinado a instalação” produzida pelo STA; ora, uma alteração de interpretação do STA sobre uma determinada norma legal para mais, uma norma de natureza jurídico-fiscal, só pode produzir efeitos para o futuro, sob pena de, sendo (essa interpretação) desfavorável ao contribuinte, como é o caso, se imputar a este, retroactivamente, um dever ou um ónus que ele não poderia cumprir por não o poder conhecer;

6 — O conceito de instalação adoptado pelo STA é manifestamente errado, pelo que a isenção de IMT deve ser aplicada à presente situação.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Ministério Público emitiu fundamentado parecer que, na parte relevante, se transcreve:

«(...) 3. A questão que vem colocada a este tribunal consiste em saber se o ato de liquidação oficiosa da AT padece do vício de ilegalidade, por violar direitos constituídos da Recorrente e o disposto no artigo 20º do Dec.-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, e 141º do CPA.

3.1 A Recorrente começa por insurgir-se contra o entendimento sufragado na sentença relativamente à qualificação do benefício fiscal como benefício automático e aos efeitos que o tribunal “a quo” retirou de tal qualificação, já que no seu entender a questão que se coloca é a de saber se é possível à AT revogar um ato administrativo com base na sua ilegalidade para além do prazo de um ano.

Como decorre da sentença recorrida, o tribunal “a quo” partiu da qualificação do benefício fiscal em causa como de aplicação automática, para concluir que neste caso não há qualquer ato de concessão de benefício e nessa medida não se aplica o regime de revogação de atos inválidos previsto no artigo 141º do CPA.

E afigura-se-nos que a decisão está correta. Estando perante um benefício fiscal que não necessita de prévio reconhecimento, a AT não é chamada a pronunciar-se sobre a sua concessão e nessa medida não pratica nenhum ato administrativo de concessão de benefício. E não pode equiparar-se para esses efeitos o ato do sujeito passivo ao fazer a autoliquidação do IMT. Ainda que haja intervenção dos serviços da AT ao receber a declaração do sujeito passivo, essa intervenção não implica a definição de direitos e obrigações na situação jurídica concreta, mas uma mera confirmação dos dados fornecidos pelo sujeito passivo, o qual é o único responsável pelos mesmos. E essa confirmação não consubstancia qualquer juízo sobre o direito ao benefício. Com efeito, várias teses têm sido desenvolvidas sobre a natureza do ato de “autoliquidação” (Enunciadas no excelente artigo de Lourenço de Freitas, “Autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica”, *Ciência de Técnica Fiscal* nº 405, pág. 7 a 49.) designadamente se o mesmo configura um ato administrativo tributário, mas não subsistem dúvidas que o recebimento da declaração pelos Serviços da AT não configura qualquer tomada de posição por parte desta. Daí que o CPPT (art.131º) imponha a reclamação administrativa obrigatória como via de acesso na impugnação contenciosa de tais atos, de modo a que a AT possa tomar uma posição de conformação sobre o mesmo.

E assim sendo, não há da parte dos Serviços da Administração Tributária a prática de qualquer ato administrativo na receção de tal declaração. Não tendo sido praticado ato administrativo não se coloca a questão da admissão da sua revogabilidade. Daí que a posterior intervenção da AT não dependa da

observação do regime de revogabilidade dos atos administrativos constitutivos de direitos.

Assim e só aquando da pronúncia da AT, no âmbito da sua competência de controlo da declaração, se possa considerar que estamos perante a prática de um ato administrativo produtor de efeitos.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece nesta parte do vício que lhe é assacado pela Recorrente, motivo pelo qual o recurso deve ser julgado nesta parte improcedente.

3.2 Importa por último apreciar a questão da isenção de IMT prevista o artigo 20º, nº 1, do Dec.-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro.

A questão suscitada pelos Recorrentes tem vindo a ser apreciada e decidida no Supremo Tribunal Administrativo, o qual, em julgamento ampliado, nos termos do art. 148º do CPTA, proferiu o acórdão de 23/1/2013, no âmbito do processo nº 968/12, que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência nº 3/2013 (publicado no Diário da República, 1ª série, nº 44, de 4/3/2013, pp. 1197 a 1217). O referido aresto uniformizou a jurisprudência no sentido de que o conceito de «instalação», para efeitos dos benefícios a que se reporta o nº 1 do art. 20º, do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, reporta-se à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos e não os adquirentes de fracções autónomas em empreendimentos construídos/instalados em regime de propriedade plural, uma vez que esta tem a ver com a «exploração» e não com a «instalação».

A referida doutrina tem sido sustentada noutros acórdãos do STA que lhe seguiram: acórdãos do STA de 30/01/2013, recursos nºs. 971/12, 972/12, 999/12, 1003/12 e 1193/12 e 01194/12; de 06/02/2013, recurso nº 1000/12; de 17/4/2013, processos nºs. 1023/12, 1070/12 e 1002/12; de 23/04/2013, recurso nº 01195/12; de 30/04/2013, recurso nº 0973/12; de 11/09/2013, recurso nº 01049/13; de 09/10/2013, recursos nº 01015/13, 01040/13 e 01050/13; de 30/10/2013, recursos nº 01048/13 e 01052/13; e de 02/03/2016, rec. n.º 01330/15.

A citada orientação jurisprudencial do STA, que merece a nossa adesão, foi acolhida na sentença recorrida e foi com base na mesma que o Mmo. Juiz “a quo” se decidiu pela improcedência da ação.

Atento que o Recorrente não acrescenta qualquer outro elemento relevante à discussão, entendemos que a sentença recorrida deve ser confirmada igualmente nesta parte e o

recurso ser julgado improcedente.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 - A decisão sob recurso considerou como provada a seguinte factualidade:

A) Por escritura pública celebrada em 30.01.2012 a Impugnante adquiriu, por incorporação por fusão da A..... II SA, as frações autónomas designadas pelas letras HG, HH e HJ do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 7045 da freguesia e concelho de — facto não controvertido e cfr. escritura pública a fls. 89 a 96 da reclamação graciosa apensa (RG).

B) Na escritura pública identificada em A) foi feito constar que se encontra arquivada a declaração para liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis n.º 160112002030403 liquidada em 27.01.2012, no montante de € 0,00 (benefício 33 - Utilidade Turística artigo 20.º do DL n.º 423/83) — cfr. fls. 89 a 96 da RG.

C) As frações identificadas em A) encontram-se inseridas no empreendimento “Hotel Apartamento” que obteve reconhecimento de utilidade turística, a título prévio em 26.02.2010 (Despacho 6211/2010), confirmado por Despacho de 15.02.2011, a pedido da sociedade B..... S.A. — cfr. fls. 77 da RG.

D) A Impugnante foi alvo de um procedimento de inspeção tributária de âmbito parcial (em IMT) a coberto da ordem de serviço n.º 01201301473 — cfr. fls. 18 a 29 da RG.

E) Por despacho de 10.07.2014 foi superiormente sancionado o Relatório Final de Inspeção, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, onde se refere, além do mais, que a ora Impugnante beneficiou indevidamente da isenção de IMT, ao abrigo do artigo 20.º do DL 423/83, de 5 de dezembro, procedendo à correção da situação em sede de IMT, fixando a respetiva matéria tributável em € 4.241.188,00— cfr. cap. III.3 do Relatório a fls. 18 a 29 da RG.

F) Ato Impugnado: Em 28.08.2014, na sequência das correções identificadas em D), foi emitida pela Administração Tributária a liquidação de IMT no valor total € 302.414,14, sendo € 26.736,92 relativos juros compensatórios, com data limite de pagamento em 29.08.2014 — cfr. fls. 80 da RG.

G) Em 30.12.2014 apresentou reclamação graciosa da liquidação que antecede, com os mesmos fundamentos da presente impugnação, nos termos constantes de fls. 4 a 16 do processo de RG apenso, e que aqui se dão por reproduzidos— cfr. fls. 4 a 16 do processo administrativo apenso.

H) Por despacho de 07.05.2015, notificado à Impugnante por ofício da mesma data, foi indeferida a reclamação graciosa com os fundamentos constantes do respetivo projeto de decisão que

aqui se dão por integralmente reproduzidos — cfr. fls. 248 a 255 e 259/260 da RG apensa.

l) A Impugnação foi apresentada em 31.08.2015 — cfr. fls. 19 dos autos.

6. Do objecto do recurso:

Da análise decisão recorrida e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do presente recurso consiste em saber se incorreu em erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a presente impugnação de liquidação de IMT, no entendimento de que:

- a) não ocorreu violação da norma contida no art.º 141º do CPA, na medida em que não houve revogação de um benefício fiscal que tivesse sido concedido ou reconhecido;
- b) não foram violados os princípios da confiança e da boa-fé e da irretroatividade da lei fiscal;
- c) não ocorreu o invocado erro de interpretação do disposto no artigo 20º do DL nº 423/83, de 5 de Dezembro;
- d) a alteração de interpretação, pelo STA, do conceito de «instalação de empreendimento turístico» não tem de produzir efeitos apenas para o futuro e que a sua aplicação, in casu, não viola o princípio da não retroactividade da lei fiscal.

Na sentença recorrida deu-se como assente que a impugnante adquiriu em 30/01/2012 três fracções autónomas inseridas no empreendimento “Hotel Apartamento”, que obteve reconhecimento de utilidade turística, a título prévio, em 26/02/2010, confirmado por despacho de 15/02/2011, a pedido da sociedade “B....., S.A.”. Mais se deu como assente que na escritura pública fez-se constar que foi arquivada declaração para liquidação de IMT, na qual não se apurou imposto a pagar por a operação gozar do benefício de utilidade turística previsto no artigo 20º do Dec.-Lei nº 423/83.

Mais ficou assente que na sequência de uma acção inspectiva a AT veio a considerar que a impugnante havia beneficiado indevidamente de isenção em sede de IMT e procedeu a correcções à matéria tributável e à emissão em 28/08/2014 de liquidação oficiosa, onde foi apurado imposto no valor de € 302.414,14 euros.

Para se decidir pela improcedência da acção e invocando a jurisprudência consolidada do STA sobre esta matéria (acórdãos do STA de 23/01/2013, proc. 0968/12 e de 30/01/2013, proc.s nº 971/12, 999/12, 1003/12 e 1193/12.) considerou o tribunal “a quo” que a isenção prevista no nº 1 do artigo 20º do Dec.-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, «vai no sentido de que tal aquisição tem de ser destinada à instalação

de um empreendimento turístico, porque se destina à promoção do investimento turístico em causa nesse mesmo sector. Realidade diversa é o caso dos autos, em que está em causa a aquisição de fracções autónomas integradas num empreendimento turístico já qualificado e instalado, cuja venda é efectuada na prossecução dos objectivos desse mesmo empreendimento, não obstante a tal conclusão a afirmação da impugnante no sentido de ter afectado as fracções à exploração turística».

E no que respeita à revogação do benefício fiscal considerou o tribunal “a quo” que com as alterações introduzidas ao n.º do artigo 16.º do Dec.-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro, pelo artigo 4.º do Dec.-Lei n.º 38/94, de 8 de Fevereiro, o benefício previsto no artigo 20.º daquele diploma legal é de aplicação automática e nessa medida não lhe é aplicável o prazo de revogação dos atos administrativos constitutivos de direitos, previsto no CPA.

Não conformada com o assim decidido entende a Recorrente que o acto de revogação do acto inicial de liquidação de IMT está ferido de ilegalidade, por extemporaneidade, uma vez que só poderia ter sido revogado no prazo de um ano, nos termos do artigo 141.º do CPA, motivo pelo qual o entendimento sufragado na sentença recorrida se mostra errado.

Entende igualmente a Recorrente que o conceito de “instalação turística adoptado pelo STA no acórdão n.º 3/2013 é errado e mesmo assim tal jurisprudência só pode valer para o futuro. E termina pedindo a revogação da sentença e a sua substituição por decisão que julgue a acção de impugnação judicial procedente e determine a anulação do ato tributário impugnado.

6.1 Dos alegados erros de julgamento imputados à decisão recorrida

As questões suscitadas pela recorrente são em tudo idênticas às questões que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo no acórdão 1126/16, de 13.09.2017, interposto por outros recorrentes que adquiriram fracções autónomas no mesmo empreendimento turístico, sendo idênticas as alegações de recurso e os pressupostos de facto, como idêntica é a fundamentação da sentença recorrida, jurisprudência essa que sufragamos por inteiro e que, por isso, também aqui acompanharemos de perto tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

6.2 Quanto ao erro no julgamento da questão da violação do art.º 141.º do CPA.

Como resulta da sentença recorrida, a apreciação desta questão impõe que se aprecie se a isenção de IMT a que se refere o art.º 20º do DL nº 423/83, de 5 de Dezembro, configura um benefício fiscal de natureza automática (como considera a Administração Tributária), ou, antes, um benefício dependente de reconhecimento (como advogam os impugnantes, ora recorrentes).

Como nela se deixou esclarecido, de forma desenvolvida e bem fundamentada, à data do despacho que atribuiu a utilidade turística e da aquisição das fracções, o aludido benefício era já de aplicação automática (verificados os condicionalismos legalmente impostos), não necessitando de ser reconhecido.

«No caso, as únicas condições que a lei impõe para a isenção total de IMT são: que seja declarada a utilidade turística do empreendimento anteriormente à transmissão do imóvel, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento, e que o imóvel adquirido se destine à instalação de empreendimentos turísticos.

Ou seja, não prevendo o legislador que o benefício em causa tenha que constar do despacho de atribuição de utilidade turística, ao contrário do que sucede nas situações do nº 4 do artigo 16.º citado, declarada a utilidade turística e destinando-se o imóvel à instalação de um empreendimento turístico, é evidente que a isenção de IMT opera direta e automaticamente. Posto isto, é inevitável concluir pela improcedência da causa de invalidade que a impugnante imputa ao ato de liquidação apoiada na tese de estar em causa um benefício dependente de reconhecimento, não lhe sendo aplicável, portanto, para efeitos da alteração da situação de isenção com fundamento em erro nos respetivos pressupostos de facto, o prazo de revogação dos atos administrativos constitutivos de direitos previsto no CPA.

Em face da natureza automática da isenção em apreço; do disposto no art.º 7.º do EBF, na redação vigente à data dos factos, segundo o qual «Todas as pessoas [...] a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respectivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios» e, ainda, do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto devido, previsto no art.º 45.º da LGT, nada impedia, antes o impunha o princípio

da legalidade, que a AT fiscalizasse as circunstâncias de facto em que a Impugnante obteve a emissão do documento de cobrança do IMT devido pela aquisição das frações autónomas em apreço nos autos com isenção nos termos nº 1 do art.º 20.º do DL 423/83, de 5/12, e que, concluindo, como concluiu, pela inexistência dos pressupostos legais de que a mesma dependia, procedesse, como procedeu, à liquidação do imposto devido pela transação.» - cf. fls. 8/9 da sentença recorrida.

Em suma, como se sublinha no citado Acórdão 1126/16, «o aludido benefício não opera a pedido do interessado, isto é, através de requerimento autónomo dirigido especificamente à sua obtenção e com a inevitável instauração e decisão de procedimento próprio para o efeito (como acontece com os benefícios dependentes de reconhecimento – cfr. art.º 5º, nº 3, do EBF), inexistindo, por conseguinte, acto administrativo de reconhecimento em procedimento tributário próprio e autónomo.

Trata-se, aliás, de posição pacífica e reiterada, há muito consolidada na jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos e do Supremo Tribunal Administrativo, como se pode constatar, a título exemplificativo, pela leitura dos acórdãos deste Tribunal nos processos n.º 0783/09, de 2/12/2009, n.º 0936/09, de 16/12/2009, n.º 0937/09, de 20/01/2010, n.º 01119/09, de 27/01/2010, n.º 0120/10, de 14/04/2010, n.º 0797/09, de 10/02/2010, todos no sentido de que as isenções previstas no nº 1 do art.º 20º do DL nº 423/83 têm aplicação automática verificados os condicionalismos legalmente impostos.

Inexistindo, no caso em análise, um acto administrativo a conceder um benefício fiscal, isto é, um acto administrativo em matéria tributária sujeito ao prazo de revogação de actos administrativos constitutivos de direitos previsto no art.º 104º do CPA, não pode, naturalmente, ocorrer a violação desta norma.

O que, no caso, se verificou foi que os sujeitos passivos, ao darem cumprimento ao dever declarativo imposto pelo art.º 19º do CIMT, fizeram operar, de forma directa e automática, a isenção de tributação ao declararem que a aquisição das frações se destinava à instalação de empreendimento turístico nos termos previstos no nº 1 do art.º 20 do DL 423/83, isto é, ao declararem a existência de uma realidade que faz automaticamente espoletar a isenção. O que levou o serviço de finanças a emitir documento único de cobrança (DUC) com o valor de 0,00 euros, atenta a inexistência de obrigação de imposto perante o teor dessa declaração e a necessidade de

emissão de DUC para sua apresentação junto do notário, em conformidade com o disposto no art.º 49º do CIMT.

Mas vindo a administração tributária a verificar, posteriormente, através de acção inspectiva, que a aquisição das frações não se destinava, afinal, à declarada instalação de empreendimento turístico, e que, por conseguinte, não ocorriam os pressupostos para a isenção de que aqueles haviam beneficiado de forma automática mas indevida, a administração tinha o poder/dever de proceder, como procedeu, à liquidação do tributo devido, por não ter caducado o direito a essa liquidação à luz da norma que estabelece o prazo para o efeito (“oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito” – cfr. art.º 35º do CIMT), não havendo, por conseguinte, que convocar quaisquer normas e prazos previstos no CPA.

E ainda que se considerasse que ocorreu um prévio acto de liquidação ou de autoliquidação para efeitos de emissão do documento de cobrança de IMT (“a zeros” na expressão dos impugnantes), o certo é que esse acto se limitou a assimilar e a fazer actuar a isenção que decorria, de forma automática, da declaração fiscal dos sujeitos passivos. O que nunca poderia impedir a administração tributária de proceder, posteriormente, a uma liquidação correctiva/adicional, tendo em conta que dispõe, para o efeito, de um prazo de quatro anos contado da liquidação a corrigir (cfr. art. 31º, nº 3, do CIMT), não havendo, por conseguinte, que convocar as normas contidas nos arts. 78º e 79º da Lei Geral Tributária.»

Acresce dizer, como bem se deixou explicado na decisão recorrida, que «o facto de a impugnante ter requerido a emissão da nota de cobrança de IMT relativa ao ato de transmissão da propriedade mencionado na al A) do probatório ao abrigo do artigo 20.º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de dezembro (assim beneficiando da isenção de imposto) e o facto de a mesma ter sido emitida em conformidade com o declarado pela mesma, não impede que a Administração Tributária, no exercício das suas funções de inspeção, detete irregularidades, designadamente pelo facto de a verdade material não coincidir com os factos e elementos declarados, e proceda às correções devidas, quer ao nível do enquadramento quer do acerto que se impuser em termos de liquidação do imposto em falta. No caso, a Administração Tributária procedeu à correção do declarado pelo sujeito passivo, mediante alteração do enquadramento jurídico do facto (aquisição das frações autónomas), considerando não estar em causa uma aquisição destinada a “instalação de um empreendimento turístico”, e tê-lo porque, em seu entender, as circunstâncias de facto

declaradas pela contribuinte aquando da emissão do documento de cobrança não correspondem àquelas em que seria de conceder a isenção do imposto. Ou seja, apesar de ter sido requerida a emissão da nota de cobrança como estando em causa a aquisição de frações com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, nos termos previstos no nº 1 do art.º 20 do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de dezembro, considerou a AT, em sede de inspeção tributária, como resulta do respetivo Relatório, que não se verificavam, in casu, os pressupostos legais de que dependia a isenção do imposto de que beneficiou, procedendo à respetiva correção de enquadramento, o que conduziu à liquidação do imposto considerado devido.» - cf. sentença, fls. 10.

A decisão recorrida, ao julgar improcedente o invocado vício, não merece censura, pelo que improcede nesta parte o recurso.

6.3. Do invocado erro no julgamento da questão da violação dos princípios da irretroatividade da lei fiscal, da certeza e seguranças jurídicas e da confiança.

Também aqui não assiste razão à recorrente pelas razões que se deixaram explicitadas no referido Acórdão 1126/16 e na decisão recorrida.

Desde logo, porque, como se sustentou naquele aresto «não foi aplicada, com efeitos retroactivos, uma nova norma fiscal, e, por outro lado, não se verifica ofensa dos princípios da certeza e segurança jurídica e da protecção da confiança, já que a certeza e a confiança gerada por um acto que assenta em pressupostos de facto errados não são merecedores de tutela, estando, pelo contrário, a administração tributária sujeita a princípios como o da legalidade, da justiça, da verdade material e da prossecução do interesse público (cfr. art. 266º, nº 2, da CRP), pelo que não pode deixar, dentro dos prazos legais, de repor a legalidade sempre que verifique que a algum contribuinte foi liquidado imposto inferior ao devido».

E também porque, como bem se consignou na decisão recorrida, «os princípios da protecção da confiança e segurança jurídica, subprincípios do princípio do Estado de direito democrático, impõem que não se interfira, de forma arbitrária ou intolerável, nas situações jurídicas estabelecidas. No caso, como vimos de explicar, a Administração Tributária, ao proceder à correção do imposto, mediante alteração do enquadramento jurídico dos factos, considerando não estarem em causa aquisições destinadas a “instalação de um empreendimento turístico”, fê-lo porque, em seu entender, e no cumprimento dos deveres de inspeção que lhe estão

legalmente impostos, as circunstâncias de facto declaradas pela contribuinte aquando da emissão do documento de cobrança não correspondia àquelas em que seria de conceder a isenção do imposto. Ou seja, apesar de ter sido requerida a emissão da nota de cobrança como estando em causa a aquisição de frações com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, considerou a AT, em sede de inspeção tributária, como resulta do respetivo Relatório, que não se verificavam, in casu, os pressupostos legais de que dependia a redução de imposto de que o sujeito passivo beneficiou (nem de isenção do IMT), tendo procedido à devida correção, liquidando o imposto em falta.

Dito de outro modo, a mencionada emissão do documento de cobrança de IMT “a zero”, com a isenção em discussão nos autos, considerando que está em causa um benefício de aplicação automática, não determinou a prática, por parte da Administração Tributária, de qualquer ato que criasse na esfera jurídica da Impugnante uma situação de confiança merecedora de tutela jurídica quanto ao preenchimento dos pressupostos de que dependia o benefício fiscal de que usufruiu aquando da prática do ato de transmissão da propriedade, e que, por via da correção efetuada, que deu origem à liquidação ora sob escrutínio, resultasse frustrada.

A correção efetuada resulta do exercício legítimo da atividade da AT, no âmbito do cumprimento de um dever de fiscalização legalmente imposto, respeitado o prazo legal de caducidade do direito à liquidação, e depois de um procedimento tendente ao apuramento dos factos relevantes para o efeito, e não de modo arbitrário.»

Pelo que fica dito improcede, também nesta parte, o recurso.

6.4 Do alegado erro no julgamento na interpretação do art.º 20º do DL n.º 423/83.

Também neste ponto não é de acolher a argumentação da recorrente.

Com efeito, e como se sustentou no Acórdão 1126/16, «a decisão desta questão passa pela definição do sentido e alcance do conceito de «instalação» de empreendimento turístico contido no aludido preceito legal. Ou seja, o que importa determinar é se a primeira aquisição de imóvel integrado em empreendimento a que foi atribuída utilidade turística ainda integra, ou não, a fase de instalação do empreendimento.

Como é sabido, a questão já obteve decisão em julgamento ampliado efectuado por esta Secção do Supremo Tribunal

Administrativo no processo nº 968/12, de 23/01/2013, no sentido de que a primeira aquisição de fracção destinada a exploração turística não integra já a fase de instalação do empreendimento – cfr. acórdão uniformizador de jurisprudência nº 3/2013, publicado na 1ª Série do Diário da República, de 4/03/2013(...)

Tendo em conta a suprema importância da uniformidade da jurisprudência no âmbito 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.º 8º, nº 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 acolher e aderir a essa posição jurisprudencial e aos fundamentos em que se estriba o referido acórdão, vertidos, de forma abreviada mas elucidativa, no respectivo sumário, cujo teor é o seguinte:

«I – (...)

II - No âmbito do regime jurídico da instalação, exploração e funcionamento dos empreendimentos turísticos, estabelecido no Decreto-Lei nº 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. 23º ss).

III - Quando o legislador utiliza a expressão aquisição de prédios ou de fracções autónomas com destino à «instalação», para efeitos do benefício a que se reporta o nº 1 do art. 20º do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, não pode deixar de entender-se como referindo-se precisamente à aquisição de prédios (ou de fracções autónomas) para construção de empreendimentos turísticos, depois de devidamente licenciadas as respectivas operações urbanísticas, visando beneficiar as empresas que se dedicam à actividade de promoção/criação dos mesmos.

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. 52º, nº 1, do Decreto-Lei nº 39/2008, de 7 de Março), destacam-se dois procedimentos distintos, ainda que possam ocorrer em simultâneo: um relativo à prática das operações necessárias a instalar o empreendimento; outro, relativo às operações necessárias a pô-lo em funcionamento e a explorá-lo, sendo que a venda das unidades projectadas ou construídas faz necessariamente parte do segundo.

VI - 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. 20º, nº 1, do Decreto-Lei nº 423/83.

IX - Este resultado interpretativo é o que resulta do elemento histórico, racional/teleológico e também literal das normas jurídicas em causa.

X – (...)».

Em face do exposto, considerando que, desde a prolação

desse acórdão, a questão tem vindo a ser apreciada e decidida uniformemente e com o mesmo sentido decisório em todos os demais acórdãos desta Secção (Cfr., entre outros, os acórdãos de 30/01/2013, nos processos nºs 971/12, 972/12, 999/12, 1003/12, 1193/12 e 01194/12; de 06/02/2013, no processo nº 1000/12; de 17/4/2013, nos processos nºs 1023/12, 1070/12 e 1002/12; de 23/04/2013, no processo nº 01195/12; de 30/04/2013, no processo nº 0973/12; de 11/09/2013, no processo nº 01049/13; de 09/10/2013, nos processos nºs 01015/13, 01040/13 e 01050/13; e de 30/10/2013 no processos nºs 01048/13 e 01052/13.), impõe-se julgar improcedente o recurso e confirmar a sentença recorrida também no que toca a esta questão.

6.5 Do invocado erro no julgamento da questão relativa à aplicação no tempo da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Administrativo ao art.º 20º do DL nº 423/83.

Neste segmento do recurso alega a recorrente que a alteração na interpretação do conceito de «instalação de empreendimento turístico», introduzida pelo STA com o acórdão uniformizador de jurisprudência nº 3/2013, só pode produzir efeitos para o futuro, pelo que a correção efetuada pela administração tributária e que determinou a liquidação impugnada viola o princípio da não retroactividade da lei fiscal.

Esta argumentação da recorrente também não deve obter provimento.

Como se deixou sublinhado no já citado Acórdão de 13.09.2017 «Estamos perante a interpretação de uma norma legal, efectuada pelo Supremo Tribunal Administrativo na qualidade de órgão de cúpula da justiça tributária e de regulação do sistema, interpretação que, tendo sido vertida em acórdão que visou uniformizar jurisprudência, pode e deve ser acolhida pelos serviços da administração tributária em todos os casos em que tenha de aplicar e interpretar a norma, como aconteceu no caso vertente.»

E como bem se julgou na sentença recorrida, «uma decisão jurisprudencial não é fonte de direito, não cria normas aplicáveis a casos gerais e abstratos, antes aplica o direito já constituído a determinadas situações, também elas já ocorridas, donde se conclui que o recurso a uma decisão de um tribunal, qualquer que seja a instância, para servir de reforço de fundamentação à regulação concreta de um determinado caso (como sucedeu in casu) não substancia qualquer violação do princípio da irretroatividade da lei fiscal (porque não é de lei nova aplicada a caso pretérito que se trata).

Acresce que não se descortina como pode a interpretação do art.º 20º do DL nº 423/83, efectuada pela administração tributária no momento em que procedeu às liquidações impugnadas – ano de 2014 – e que coincide com a interpretação que fora já acolhida e adoptada pelo STA no acórdão uniformizador de jurisprudência proferido em 2013, ofender o invocado princípio constitucional.»
Improcede pois, também nesta parte, a alegação de 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, 22 de Março de 2018. – Pedro Delgado (relator) – Dulce Neto – Ascensão Lopes.