

Acórdão do Supremo Tribunal AdministrativoAcórdãos STA

Processo: 0167/14.0BEALM 01209/17
Data do Acórdão: 17-10-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: CASIMIRO GONÇALVES
Descritores: IMPOSTO DE SELO
Sumário:

A remissão constante do art. 28º do DL nº 287/2003, de 12/11 (que procedeu à reforma da tributação do património e, além do mais, também aprovou o CIMI e o CIMT), não permite concluir que a isenção do “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes”, prevista no art. 32º da Lei nº 16/2001, de 22/6 (LLR) se deve entender actualmente como isenção reportada ao “imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” e ao “imposto de selo”.

Nº Convencional: JSTA000P23743
Nº do Documento: SA2201810170167/14
Data de Entrada: 06-11-2017
Recorrente: A...
Recorrido 1: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., melhor identificada nos autos, recorre da sentença proferida em 20/03/2017 no TAF de Loulé, na qual se julgou improcedente a impugnação deduzida contra o indeferimento de reclamação graciosa que apreciou a legalidade do acto de liquidação de imposto de selo, Verba 1.1, no montante de € 4.400,00 relativo a aquisição de imóvel, efectuada em 18/07/2013.

1.2. Alegou para o efeito, terminando com as conclusões seguintes:

A. O presente recurso é interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, a 20 de Março de 2017, que julgou improcedente a Impugnação judicial apresentada pela RECORRENTE e absolveu a AT do pedido de reconhecimento de isenção de Imposto do Selo, aquando da aquisição de imóvel destinado a fins religiosos.

B. Assim, não se conformado a ora RECORRENTE com o sentido da douta Sentença proferida, por considerar que a mesma padece de erro de julgamento, vem nos termos do nº 1 do artigo 280º do CPPT apresentar o presente recurso.

C. O Tribunal *a quo* julga improcedente a Impugnação Judicial apresentada pela ora RECORRENTE e mantém, no ordenamento jurídico, a nota de liquidação adicional Imposto do Selo, por considerar não se verificar:

i) O vício de violação do artigo 28º do Decreto Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro,

ii) O vício de violação do nº 2 do artigo 32º da Lei nº 16/2001, de 22 de Junho (Lei da Liberdade Religiosa);

iii) Violação do princípio da igualdade de acordo com o preceituado no artigo 13º da CRP.

DA ERRÓNEA INTERPRETAÇÃO DO Nº 2 DO ARTIGO 32º DA LEI DA LIBERDADE RELIGIOSA POR REFERÊNCIA À REMISSÃO CONSTANTE DO ARTIGO 28º DO DECRETO LEI Nº 287/2003, DE 12 DE NOVEMBRO

D. Refere o Tribunal *a quo* que, “(...) resulta da verba 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, que tributa a título de imposto do selo o contrato de aquisição onerosa do direito de propriedade, já existia à data do projecto Lei — Lei da Liberdade Religiosa. E, por isso, se o legislador pretendesse estabelecer uma isenção de pagamento de imposto do selo do contrato de aquisição onerosa do

direito de propriedade, teria dito expressamente no nº 2 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa, o que não fez, tendo apenas feito referência a “imposto municipal de sisa e sobre os sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes.”

E. Concluindo que a remissão do artigo 28º do Decreto Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro “(...) reporta-se a factos tributários relativos ao património em que momento anterior eram tributados a título de imposto sobre sucessões e doações e que passam a ser tributados a título de Imposto do selo. O que não é o caso da tributação do contrato de aquisição onerosa do direito de propriedade, a título de imposto do selo, que já ocorria antes da reforma do património”.

F. Com efeito, não poderá colher a interpretação efectuada pelo Tribunal a quo ao nº 2 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa por referência à remissão estabelecida no artigo 28º do Decreto Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, uma vez que a mesma não encontra aderência no referido normativo.

G. No Capítulo V — Disposições Finais, incluiu uma norma, e constante do artigo 28º do Decreto-Lei n. 287/2003, de 12 de Novembro, onde esclarece e elucida o intérprete da forma como deve efectuar as respectivas remissões.

H. *O aludido artigo 28º estabelece que: “1 - Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIM ou a imposto municipal sobre imóveis. 2 - Todos os textos que mencionem Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Imposto Municipal de SISA ou Imposto sobre Sucessões e Doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto de Selo, ao imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e ao Imposto do Selo, respectivamente.”*

I. Simplificando as regras quanto às remissões previstas e ordenadas pelo aludido art. 28º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, temos que:

Aplicação das Regras Previstas no Artigo 28.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro - Remissões	
Onde se lê	Deve ler-se
Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto Sobre Sucessões e Doações	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)
	Código do Imposto do Selo
Imposto Municipal de SISA	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)
Imposto sobre Sucessões e Doações	Imposto do Selo

J. Portanto, tendo presente a redacção da disposição legal vertida no artigo 32º nº 2 da Lei nº 15/2001, de 22 de Junho: “2 - *As pessoas colectivas religiosas inscritas estão igualmente isentas do imposto municipal de sisa e sobre as sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes, quanto:*

a) Às aquisições de bens para fins religiosos;

b) Aos actos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas colectivas religiosas.”

K. temos que, ao aplicar-se as regras de remissão previstas no referido artigo 28º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, reflectindo-se as alterações promovidas pelo citado diploma legal, a redacção actual do artigo 32º nº 2 da Lei nº 15/2001, de 22 de Junho, deverá, e será, a seguinte:

“2 — As pessoas colectivas religiosas inscritas estão igualmente isentas do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e sobre o

imposto de selo ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes, quanto:

a) Às aquisições de bens para fins religiosos;

b) Aos actos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas colectivas religiosas.”

L. Entende a ora RECORRENTE, que o Tribunal *a quo*, não pode simplesmente referir que “(...) se o legislador pretendesse estabelecer uma isenção de pagamento de imposto do selo do contrato de aquisição onerosa do direito de propriedade, teria dito expressamente no nº 2 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa” e aderir à interpretação veiculada pela AT, sem cuidar em analisar o sentido que o legislador pretendeu atribuir à norma, bem assim como o processo legislativo subjacente à redação da mesma, incorrendo assim numa interpretação errónea da lei e consequentemente incorrendo num erro de julgamento.

M. Assim, fica cabalmente demonstrado que, o Tribunal *a quo* deveria ter interpretado o nº 2 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa e a remissão constante no artigo 28º da Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, nos termos acima referidos e em consequência ter concluído que a RECORRENTE beneficia da isenção de Imposto do Selo nas aquisições de bens imóveis para fins religiosos, ou seja, que se destinem a instalação de uma Igreja, para aí se realizarem cerimónias e reuniões de culto religioso.

DA ERRÓNEA INTERPRETAÇÃO DO Nº 1 DO ARTIGO 32º DA LEI DA LIBERDADE RELIGIOSA

N. Relativamente ao nº 1 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa, o Tribunal *a quo* limita-se a referir que “(...) a verba 1.1 do TGIS tributa a celebração de contratos de aquisição e não incide sobre o bem objecto da propriedade, cuja isenção de imposto resulta da norma transcrita.”

O. Mais uma vez, o Tribunal *a quo* limita-se a aderir à interpretação veiculada nos autos pela AT, sem cuidar em fundamentar a sua interpretação, bem assim como, em analisar o processo legislativo que culminou com a publicação da Lei da Liberdade Religiosa em Diário da República e consequente entrada em vigor.

P. Desta feita, entende a ora RECORRENTE que o Tribunal *a quo* faz uma errónea interpretação do nº 1 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa, uma vez que não considera o elemento teleológico para interpretação da mesma, o que conduz, mais uma vez, a um flagrante erro de julgamento.

Q. O que esteve em causa na origem da Lei da Liberdade Religiosa foi, por um lado, a definição de novas regras jurídicas mais consentâneas com as normas e princípios vertidos na Constituição da República Portuguesa na relação entre o Estado Português e as diversas Confissões Religiosas, entre as quais se insere a RECORRENTE, como também, por outro lado, permitir uma maior igualdade entre a Igreja Católica Apostólica Romana e as demais Igrejas e Comunidades Religiosas.

R. O que se pretendeu foi, uma vez que, a Igreja Católica Apostólica Romana beneficia de diversas isenções fiscais, previstas no texto da Concordata de 1940, as restantes Igrejas e Confissões Religiosas também deverão beneficiar das mesmas isenções, sob pena de uma manifesta e grosseira violação do princípio da igualdade (cfr. Artigo 13º da Constituição da República Portuguesa).

S. É assim fundamental o conhecimento das razões que estiveram por trás da adopção da Lei da Liberdade Religiosa é manifestamente importante, dado que, para efeitos de interpretação da Lei, se deve ter em conta, não só o elemento literal, mas também o elemento teleológico o que, de resto, é confirmado pelo disposto no artigo 11º da Lei Geral Tributária e pelo artigo 9º do Código Civil.

T. Por isso, conhecendo a letra da lei, o espírito do legislador, e principalmente a sua intenção expressa de não beneficiação de uma confissão religiosa (Igreja Católica Apostólica Romana) em detrimento da demais, como é caso da RECORRENTE, terá forçosamente de se concluir que a norma contida no artigo 32º nº 2 da Lei da Liberdade Religiosa abrange naturalmente a isenção de Imposto do Selo, para além da isenção em sede de IMT, a qual é pacífica.

U. Pelo que, entende a RECORRENTE que a interpretação, simplista do Tribunal a

quo não pode colher, porque é contrária ao espírito do referido normativo, o Tribunal *a quo* deveria ter considerado o elemento teológico do nº 1 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa, e interpretado o mesmo no sentido de que a aquisição de um bem imóvel por uma qualquer pessoa colectiva religiosa está isenta do pagamento de Imposto do Selo.

ERRÓNEA INTERPRETAÇÃO DO N. 2 DO ARTIGO 32º DA LEI DA LIBERDADE RELIGIOSA — VIOLAÇÃO DO ARTIGO 13º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

V. Entende a ora RECORRENTE que a errónea interpretação do nº 2 do artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa, pelo Tribunal *a quo* conduz à violação do princípio da igualdade preceituado no artigo 13º da CRP.

W. Não pode o Tribunal *a quo* referir simplesmente que a “(...) *a concordata de 2004 foi assinada entre a Santa Sé e a República Portuguesa, vinculando apenas as partes contratantes, não podendo a sua redação ou as isenções que define serem estendidas a terceiros.*”

X. O artigo 13º da referida Lei Fundamental, consagra expressamente que: “(...) 1. *Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*

2. *Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual (...).*”

V. Ora, o Tribunal *a quo* ao referir que o estabelecido na concordata assinada entre a Santa Sé e a República Portuguesa em 2004 vincula apenas as partes está a interpretar o artigo 32º da Lei da Liberdade Religiosa no sentido de considerar que a RECORRENTE, ao contrário da Igreja Católica Apostólica Romana, não está isenta em sede de Imposto do Selo quanto à aquisição de imóveis para fins religiosos, está claramente a tratar situações iguais de forma desigual, o que claramente viola a citada disposição constitucional.

Z. Ora, no caso da RECORRENTE não está a ter um tratamento igual ao da Igreja Católica Apostólica Romana, no que concerne a isenção de Imposto do Selo.

AA. Ora, considerando que um dos âmagos da Lei da Liberdade Religiosa é a igualdade de credos, não compreendemos assim, a discriminação pelo Tribunal *a quo* ao não reconhecer à RECORRENTE um benefício fiscal que é legalmente atribuído à Igreja Católica Apostólica Romana.

BB. Assim, atento estarmos perante uma situação na qual está a ser atribuído à Igreja Católica Apostólica Romana um benefício (isenção de Imposto do Selo), que não é reconhecido pelo Tribunal *a quo* à RECORRENTE, estamos naturalmente, perante um tratamento privilegiado da Igreja Católica e discriminatório da RECORRENTE, numa actuação arbitrária e em tudo contrária ao princípio constitucional da igualdade.

CC. Por tudo, deverá a douta sentença merecer o vício de censura por parte desse Venerando Tribunal *ad quem*, tudo por reposição da legalidade e da justiça tributária.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da decisão recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...)

III. Análise do Recurso.

A questão que se coloca consiste em saber se a aquisição de imóvel para fins de afetação a lugar de culto religioso por parte da Recorrente beneficia ou não de isenção do imposto de selo previsto na verba 1.1 da TGIS ao abrigo do disposto no nº 2 do artigo 32º da Lei de Liberdade Religiosa (L.16/2001, de 22/6), e no caso negativo, se essa interpretação, tal como foi entendido na sentença recorrida, viola o princípio da igualdade, previsto no artigo 13º da Constituição da

República.

1. Dispõe o artigo 32º, nº 2, alínea a) [...] da Lei nº 16/2001, de 22/6 (LLR), que as pessoas coletivas religiosas inscritas estão isentas do “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes” no que respeita às aquisições de bens para fins religiosos. Nos termos da norma de direito transitório do artigo 28º, nº 2, do Dec.-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro [...] todos os textos legais que façam referência ao imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis e ao imposto de selo, respetivamente.

A referida remissão faz sentido na medida em que com a revogação do CIMSISDD, as transmissões onerosas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do IMT e as transmissões gratuitas pelo Código de Imposto de Selo. Todavia, afigura-se-nos que a referida remissão não tem a abrangência que a Recorrente lhe empresta, ou seja, a de que a isenção prevista no nº 2 do artigo 32º da LLR por referência ao imposto sobre sucessões e doações passe a abranger qualquer tributação em sede de imposto de selo. Com efeito, incidindo o revogado “imposto sobre sucessões e doações” sobre as transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis (art.s 3º e 9º do CIMSISDD) a remissão para o imposto de selo só tem sentido naquela parte em que este imposto passou a incidir sobre as transmissões gratuitas de bens (segmento final do nº 1 do artigo 1º do CIS). [...] Com efeito, dispõe o nº 1 do artigo 1º do Código do Imposto de Selo: «- O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens. (*Redacção dada pela Lei nº 3-B/2010 de 28-04*).

Por sua vez a TGIS prevê na verba 1.1 a cobrança da taxa de 0,80 sobre o valor da aquisição de bens nos casos de “Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos”.

Como costuma salientar a doutrina que se debruça sobre o imposto de selo, trata-se de “*um imposto que incide sobre uma multiplicidade heterogênea de factos ou atos, sem um traço comum que lhes confira identidade*” (cfr. José Maria Fernandes Pires, in “*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*”, 2012, pág. 427).

Refere a este propósito o prof. Carlos Lobo [In “O Novo Código do Imposto de Selo, Alguns aspectos iniciais de enquadramento”, C.T.F. 400, Out./Dez 2000, pág. 247 e segs.] que, «o fundamento tradicional do imposto de selo é normalmente associado à formalização dos actos jurídicos e ao papel desempenhado pelo Estado na respetiva autenticação. Nesta medida era visto como o preço do serviço prestado pelo Estado». Acrescenta o mesmo Autor que o imposto de selo evoluiu para «um imposto misto sobre determinadas despesas, documentos públicos ou particulares, e até atos não formalizados». E conclui o mesmo Autor que «o imposto de selo tende a afirmar-se como um imposto sobre as operações que, materializadas ou não e não atingidas por outra forma de tributação indirecta, constituam a revelação de rendimento ou riqueza».

No caso concreto dos autos estamos perante a questão de saber se a Recorrida beneficia ou não de isenção do imposto de selo que incidiu sobre a realização do contrato de aquisição de imóvel, ao abrigo do nº 1 do artigo 1º do CIS e verba 1.1 da respetiva Tabela Geral.

Não oferece dúvidas que estamos perante a “tributação de negócio jurídico sobre bem imóvel” que se revela complementar ou acessório do imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis (IMT). Como se alcança do nº 1 do artigo 2º do CIMT, «*o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional*».

Ora, prevendo o nº 2 do artigo 32º da Lei de Liberdade Religiosa apenas a isenção do IMT (por remissão do artigo 28º do DL 287/2003), não pode considerar-se que o imposto de selo esteja igualmente abrangido, ainda que numa interpretação extensiva, como a propugnada pela Recorrente.

Na verdade, constituindo a isenção um benefício fiscal (art. 2º, nº 2, EBF) a que corresponde uma despesa fiscal (nº 3 do art. 2º do EBF), as normas que as preveem devem ser interpretadas de forma estrita. E atendendo aos princípios de interpretação não resulta que estivesse no espírito do legislador a isenção de qualquer tributação no caso da transmissão onerosa de imóveis, já que o nº 2 do referido preceito legal respeita especificamente aos mencionados tributos. Entendemos, assim, que o tribunal “a quo” fez uma correta interpretação e aplicação da lei no caso concreto, motivo pelo qual se impõe a sua confirmação nesta parte.

2. Considera ainda a Recorrente que a interpretação adotada na sentença recorrida viola o princípio da igualdade, por a Igreja Católica beneficiar nestes casos da isenção do imposto de selo.

Como decorre do artigo 2º da Lei de Liberdade Religiosa, em ordem à observância do princípio da igualdade, a lei prescreve que o Estado não discriminará nenhuma igreja ou comunidade religiosa relativamente às outras.

Por outro lado a isenção prevista no artigo 32º da LLR abrange todas as pessoas coletivas religiosas inscritas, sem discriminação entre as diversas confissões religiosas.

O que a Recorrente releva é o facto de existir outra fonte normativa que concede à Igreja Católica outros benefícios.

Dispõe a este propósito o artigo 26º, nº 3, da Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé:

«3 - A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesíásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesíásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9.º e 10.º, estão isentas do imposto do selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:

- a) Aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;
- b) Quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;
- c) Actos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registo do Estado nos termos do artigo 10.º».

Resulta do transcrito normativo que no caso das entidades da Igreja Católica, estas beneficiam da isenção do imposto do selo e demais impostos incidentes sobre as transmissões onerosas de bens imóveis destinados a lugares de culto. Ou seja, os benefícios fiscais concedidos pela norma da concordata são mais amplos que os previstos na lei geral (LLR).

A questão que se coloca consiste em saber se do confronto entre as referidas normas resulta ou não discriminação relevante que ofenda o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP.

Ora, afigura-se-nos que a discrepância entre as duas normas não é por si só suficiente para concluirmos que a Igreja católica está a ser beneficiada em detrimento das demais confissões religiosas. Com efeito, pese embora o acordo que deu origem à concordata tenha sido aprovado por lei da Assembleia da República, estamos perante um tratado entre dois estados (já que a Santa Sé é reconhecida como sujeito de direito internacional) resultante da negociação de direitos e obrigações recíprocos. E nessa medida a concessão de determinada vantagem ou benefício devem ser avaliados no âmbito das concessões recíprocas das partes.

A violação do princípio da igualdade só ocorreria se não houvesse possibilidade de as demais confissões religiosas não poderem recorrer igualmente à negociação de acordos bilaterais, o que é acautelado pelo artigo 45º da Lei de Liberdade Religiosa que prevê a celebração desses mesmos acordos. [Cfr. a este propósito Rui Medeiros, in “Uma Leitura Constitucionalmente Comprometida da Concordata”, Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda, pág. 635 e seguintes.]

Como se salientou no **Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/95**

(disponível em www.tribunalconstitucional.pt): «O princípio da igualdade reconduz-se [...] a uma *proibição de arbítrio* sendo inadmissíveis quer a diferenciação de tratamento sem qualquer justificação razoável, de acordo com critérios de valor objectivos, constitucionalmente relevantes, quer a identidade de tratamento para situações

manifestamente desiguais.

A proibição de arbítrio constitui um limite externo da liberdade de conformação ou de decisão dos poderes públicos, servindo o princípio da igualdade como princípio negativo de controle. Mas existe, sem dúvida, violação do princípio da igualdade enquanto proibição de arbítrio, quando os limites externos da discricionariedade legislativa são afrontados por ausência de *adequado suporte material* para a medida legislativa adoptada. Por outro lado, as medidas de diferenciação não-de ser materialmente fundadas sob o ponto de vista da segurança jurídica, da praticabilidade, da justiça e da solidariedade, não devendo basear-se em qualquer razão constitucionalmente imprópria (cf. sobre a matéria, por todos, os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 44/84, 425/87, 39/88 e 231/94, *Diário da República*, 2.ª série, de, respectivamente, 11 de Junho de 1984 e 5 de Janeiro de 1988, e 1.ª série, de, respectivamente, 3 de Março de 1988 e 28 de Abril de 1994, e ainda Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1993, pp. 127 e segs.; Jorge Miranda, «O regime dos direitos, liberdades e garantias», *Estudos sobre a Constituição*, vol. III, pp. 50 e segs., e *Manual de Direito Constitucional*, t. IV, Coimbra, 1993, p. 219; Maria da Glória Ferreira Pinto, «Princípio da igualdade — Fórmula vazia ou fórmula consagrada de sentido?», separata do *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 358, Lisboa, 1987; Lívio Paladin, *Il Principio Costituzionale D' Equaglianza*, Milão, 1965).»

Nesta ordem de considerações tem-se entendido que «a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pertencendo-lhe, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que não-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente. E, assim, aos tribunais, na apreciação daquele princípio, não compete verdadeiramente «substituírem-se» ao legislador, ponderando a situação como se estivessem no lugar dele e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução «razoável», «justa» e «oportuna» (do que seria a solução ideal do caso); compete-lhes, sim «afastar aquelas soluções legais de todo o ponto insusceptíveis de se credenciarem racionalmente» (Acórdão da Comissão Constitucional, n.º 458, apêndice ao *Diário da República*, de 23 de Agosto de 1983, p. 120, também citado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/95, que vimos acompanhando).»

No caso concreto o benefício fiscal em causa está consagrado num tratado celebrado entre dois Estados — a República Portuguesa e a Santa Sé - o que por si revela uma especificidade que diferencia significativamente a posição da Igreja Católica das demais confissões religiosas, uma vez que foi objecto de negociações e contrapartidas entre as duas partes no tratado. Daí que a posição do legislador ao não ter incluído tal benefício na Lei de Liberdade Religiosa, de forma a alargá-lo às demais entidades religiosas, não se revela arbitrário, de modo a ofender o princípio da igualdade.

Entendemos, assim, que não ocorre a invocada violação do princípio da igualdade, na dimensão normativa assinalada pela Recorrente.

IV. Em face do exposto, afigura-se-nos que a sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente, motivo pelo qual se impõe a sua confirmação e ser julgado improcedente o recurso.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

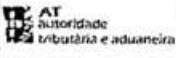
2. Na sentença recorrida julgou-se provada a factualidade seguinte:

A) Em 02.06.2010, a Impugnante requereu "(...) ao abrigo do disposto no art. 6.º alínea f) do CIMT e do art. 32.º n.º 2 da Lei da Liberdade Religiosa, solicitar que lhe seja reconhecida a isenção de pagamento de IMI em virtude do referido prédio se destinar à construção de uma igreja, e nela praticar cerimónias e reuniões de culto religioso." (dado como provado com base em fls. 98 dos autos físicos);

B) Em 04.07.2013, constava do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, a aqui Impugnante, com "fins religiosos: a A..... tem por objecto a realização de cultos religiosos e obras de acção social, visando a protecção dos mais desfavorecidos, (...)" (dado como provado com base em fls. 94 e 97 dos autos físicos);

C) Em 15.07.2013 foi emitida a seguinte declaração:

2013-07-15

IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES	
	OPERAS DE IMOVEIS IDENTIFICAÇÃO FISCAL
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO 150213012027503	DATA DA DECLARAÇÃO 2013-07-15

IMPORTANCIA DO IMT	€ 0,00
Juros Compensatórios	€ 0,00
Abatimentos	€ 0,00
TOTAL	€ 0,00

VALOR TOTAL € 0,00

Sujeito Passivo -

A

Termino Nacional

Facto Tributário

1 - Anulação do direito de propriedade plena sobre imóveis

Bem - 1

Prédio: U-4099 - Concelho: MÓTA, Freguesia: Localização:
 Tipo: Presença Destino: Anulação e arrendamento industrial

Aliante do Bem - 1

Identificação Fiscal: Nome: Estado Civil: Cas. Regime de Casamento: comunidade geral de bens IMT do Cônjuge: Parte: 1/1 Nº Liquidação: 6721175 Valor Patrimonial IMT: € 607.116,43 Valor Declarado: € 650.000,00 Benefícios: 10 - Aquisições de bens fins religiosos, efectuadas por pessoas colectivas religiosas, sobre as inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa (Artº 8º f) do CIMT), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 650.000,00 Taxa: 0,50 % Colecta: € 0,00

Valor Global do Acto ou Contrato: € 650.000,00

Observações: Isenção do Imposto de Selo ao abrigo da al. a) do nº 1 do artº 32 da Lei de Liberdade Religiosa, nos termos da legislação em vigor, por ser o mesmo similar.

IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES	
	OPERAS DE IMOVEIS IDENTIFICAÇÃO FISCAL
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO 150213011927883	DATA DA DECLARAÇÃO 2013-07-15

IMPORTANCIA DO IMT	€ 0,00
Juros Compensatórios	€ 0,00
Abatimentos	€ 0,00
TOTAL	€ 0,00

VALOR TOTAL € 0,00

(dado como provado com base em fls. 103 a 104 dos autos físicos);

D) Em 15.07.2013 foi emitida a seguinte declaração:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Formulário nº 105/8
Data: 13.01.2014
Assunto: 4253 RPT/14
Assunto: 4253 RPT/14
Assunto: 4253 RPT/14
Assunto: 4253 RPT/14

IMPOSTO DE SELLO (VENHA 1.1 DA TABELA GERAL)

Quantia (€):

Valor da base impositiva: 4253
Taxa: 0,95%
Valor do imposto: 40,40

Imposto de selo calculado: 40,40
Imposto de selo a pagar: 40,40

Para V. Ex.ª notificar, para no prazo de 15 dias a contar da data de emissão do aviso de lançamento solicitar desde imediato as Finanças locais, para pagamento de selo (10€) de selo (10€) (valor neto e quinquagésimo euros).

Para V. Ex.ª notificar, para no prazo de 15 dias a contar da data de emissão do aviso de lançamento solicitar desde imediato as Finanças locais, para pagamento de selo (10€) de selo (10€) (valor neto e quinquagésimo euros).

Para V. Ex.ª notificar, para no prazo de 15 dias a contar da data de emissão do aviso de lançamento solicitar desde imediato as Finanças locais, para pagamento de selo (10€) de selo (10€) (valor neto e quinquagésimo euros).

(dado como provado com base em fls. 86 dos autos físicos); H) Em 13.01.2014, foi proferido o seguinte despacho:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE FARO
SERVIÇO DE FINANÇAS DE PORTIFÓLIO

Processo de Reclamação Graciosa nº 1112-2014/040009.9

Projecto de Despacho:

Data: 13/01/2014

Anotações:

Face à informação anexa, cujo teor, para todos os efeitos legais, aqui considero integralmente reproduzido, bem como ao parecer proferido de acordo com o disposto no nº 2 do artº 75º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no uso da competência que me é atribuída nos termos do nº 4 do artº 73º do mesmo Código, **INDEFIRO a presente reclamação graciosa, com todas as consequências legais**, nos termos indicados na referida informação anexa.

Notifique-se para querendo, e nos termos da alínea b) do artº 60º da LGT, exercer o seu DIREITO DE AUDIÇÃO, no prazo de 15 (quinze) dias, contados nos termos do nº 1 do artº 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ou seja, a partir do 3º dia posterior ao do registo postal ou do 1º dia útil seguinte a esse, quando o mesmo não for dia útil.

Cumpra-se.

O Chefe de Finanças,
Em regime de substituição

(.....)
IT- Nível 2

Parecer:

Data: 13/01/2014

Anotações:

Considerando a Informação anexa e os elementos juntos ao presente processo, sou do parecer que a reclamação deverá ser indeferida, nos termos indicados na Informação anexa.
Superiormente, porém, se decidirá.

TAT - Nível 2

Dados de Reclamação:

Reclamante(s)	Suj. Passivo "A" : A
	NIF "A" :
	Morada : 2620
	Telefone : 845
Objecto	Data do pedido : 03/01/2014
	Registo SIGEPRA : 10/01/2014
	Tributo : I SELO - VERBA 1.1
	Período : 2013
	Nº da Liq. / DUC : 253765/2013
	Data da Liq. : 14/10/2013
	Valor Reclamado : 845 : C4.400,00
Limite Pag.º :	

Informação

Pelo requerimento de fls. 2 do presente processo, o(s) contribuinte(s) acima identificados(s) reclama(m) graciosamente, nos termos do artº 68º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contra a liquidação de IS Verba 1.1 do ano de 2013, notificado através do ofício 10568 de 14/10/2013, por alegadamente ter sido indevidamente concedida a isenção de I Selo pelo facto de não estar prevista no artigo 32º nº 2 da Lei nº 16/2001 de 22/06 (Lei da Liberdade Religiosa), e referente à aquisição do prédio urbano sito na Inscrito na matriz da freguesia da , concelho da Moita, sob o artigo 4099, alegando o seguinte :

- A reclamante é uma pessoa colectiva religiosa devidamente inscrita no Registo de Pessoas Colectivas sob o nº
- O Imóvel destina-se a uma igreja realizando-se cerimónias e reuniões de culto religioso., portanto para fins religiosos.
- Em 02/06/2010, apresentou junto da DSISTP um requerimento a solicitar o reconhecimento da isenção em sede de IMT, conforme artº 6º alínea f) do Código do IMT e artigo 32º nº 2 da Lei da Liberdade Religiosa, aprovada pela Lei nº 16/2001 de 22/06.
- A referida isenção foi reconhecida conforme ofício nº 4040 de 13/10/2011 da referida Direcção de Serviços.
- O reclamante insurge-se contra este acto tributário de liquidação, encontrando-se o mesmo ferido de violação da lei.
- O mesmo deverá beneficiar de isenção de I Selo a par da prevista isenção de IMT, a qual se encontra prevista no artigo 32º nº 2 da Lei nº 16/2001 de 22 de Junho (Lei da Liberdade Religiosa).

- Deverá a presente reclamação ser julgada procedente por provada e em consequência ser determinada a anulação da liquidação adicional de imposto de selo reclamada com as demais consequências legais reconhecendo-se em contrapartida o direito à reclamante de beneficiar da isenção do I selo nos termos e para os efeitos do disposto no artº 32º nº 2 de Lei nº 16/2001 de 22/06.

O pedido é legal e interposto com legitimidade.
 Sobre os mesmos factos tributários, não foi deduzida, com os mesmos ou outros fundamentos, qualquer outra reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Face aos fundamentos da reclamação, aos documentos reunidos no presente processo e aos dados constantes do sistema informático deste Serviço de Finanças, é de referir o seguinte:

1 - Foi o reclamante notificado através do nosso ofício nº 10568 de 14/10/2013, para efectuar o pagamento de imposto de selo (Verba 1.1 da Tabela Geral)uma vez que na liquidação do IMT foi atribuída isenção de I Selo indevidamente.

2 - A referida liquidação respeita à aquisição do imóvel inscrito na matriz sob o artigo 4252, união da freguesia de e concelho de

3 - Nos termos do nº 1 do artº 32º da LLR versa a isenção no domínio de " qualquer imposto ou contribuição geral regional ou local " sobre os prédios, jardins e logradouros que as pessoas colectivas religiosas afectem à prossecução de fins religiosos atenta para estes a definição proposta pela alínea a) do nº 1 do artº 21 do mesmo diploma.

Esta norma ambiciona, manifestamente neutralizar a eventual incidência tributária sobre o acervo patrimonial mobiliário das pessoas colectivas religiosas , reconhecendo-se em termos gerais a indispensabilidade de tais recursos enquanto suporte da actividade religiosa desenvolvida por aquelas entidades assumindo especial relevância ao nível da tributação promovida pelo IMI.

Este preceito regula a possibilidade de afastamento da tributação associada à posse dos imóveis e não da respectiva aquisição.

Sucedem que realidade distinta advém do nº 2 do artigo 32º da LLR em virtude do benefício aí previsto visar não a propriedade imobiliária mas antes a concernente transmissibilidade.

O nº 2 do mencionado preceito estatui que " As pessoas colectivas religiosas estão igualmente isentas de imposto de sisa e sobre as Sucessões e Doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes quanto : a) Às aquisições de bens religiosos ...".

De uma interpretação meramente literal aqueles factos apenas estariam isentos em sede dos identificados tributos não, no que aos autos interessa, no domínio do imposto de selo.

Por outro lado, conclui-se que, da transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, resultam dois factos tributários distintos, geradores de tributação diferenciada em sede de IMT e de Imposto de Selo, em decurso das naturezas

- singulares que estes impostos possuem , advenientes dos planos de incidência material ou de incidência formal que respectivamente os estruturam.
- A citada diferenciação permite concluir que o Imposto de Selo não está contemplado pela isenção, face à redacção que o legislador adoptou no já identificado no nº 2 do artº 32º da LLR.

Invoca-se antes de mais, que o imposto do selo não poderá ser tido como " ..um imposto patrimonial substitutivo ..."do imposto municipal de sisa, antes o devendo ser o imposto municipal sobre as transmissões onerosas resultante da reforma da tributação do património.

Paralelamente, verifica-se que, no momento de discussão do projecto lei do qual resultou a promulgação da LLR, cujo início se reporta á data de 25/11/1999, já havia sido publicado o CIS, em cujas normas de sujeição objectiva constava a ora sob apreço verba 1.1 da TGS.

Nestes termos, a não menção tSextual do imposto de selo no núcleo dos benefícios fiscais relativos aos impostos patrimoniais inscrito no nº 2 do artº 32º da LLR permite concluir que tal exclusão ocorreu por expressa vontade do legislador .

4 - Não há isenção de imposto de selo ao abrigo do **nº 1 do artº 32º da LLR**, na medida em que a citada norma prevê o afastamento da tributação associada à propriedade dos imóveis e não à respectiva aquisição.

Não poderá, similarmente , isentar-se a aquisição em sede de imposto de selo, no âmbito do **nº 2 do arº 32º da Lei da LLR**- posto que não obstante ter como finalidade neutralizar a tributação relativa à transmissão dos imóveis – o referido preceito não possui aplicabilidade em sede de imposto de selo.

Pelo exposto, sou de opinião que é de **indeferir** o pedido.

V. Exª, porém, melhor e superiormente decidirá.

Serviço de Finanças de Portimão, 13 de Janeiro de 2014

A. F. F. F. F.

(..... - Tat N2)

(dado como provado com base em fls. 101 a 104 do processo instrutor)

- I) A Impugnante, através da sua procuradora, recebeu a notificação para exercício de audiência prévia (dado como provado com base em fls. 105 a 107 do processo instrutor);
- J) A impugnante exerceu o direito de audiência prévia, através de requerimento de 02.01.2014 (dado como provado com base em fls. 108 a 127 do processo instrutor);
- K) Em 27.01.2014 foi exarado despacho de indeferimento da reclamação graciosa:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Sig:
Proc:

DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE FARO
SERVIÇO DE FINANÇAS DE PORTIMÃO

Processo de Reclamação Graciosa nº 1112-2014/0400009.9, deste Serviço de Finanças
1 SEL0 VERBA 1.1
Período: 2013

Reclamante (SP "A"): A.....
NIF / NIPC:

DESPACHO

No âmbito do processo de reclamação graciosa acima referenciado, foi legalmente concretizada, em 16/01/2014, a notificação do(s) reclamante(s) acima identificado(s), do teor do Projecto de Decisão que constitui fls. 101 a 104 do referido processo, através do n.º ofício nº 520, datado de 14/01/2014 e remetido por carta registada, a fim de exercer(em), querendo, o DIREITO DE AUDIÇÃO, tendo-lhe(s) sido concedido, para tanto, o prazo de 15 (QUINZE) dias, cujo terminus ocorre em 31/01/2014, tudo de acordo com o disposto na alínea b) do nº 1 e nos nºs 3, 4 e 5 do artº 60º da Lei Geral Tributária (LGT), e no nº 3 do artº 38º e nº 1 do artº 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Verifica-se que, dentro do aludido prazo, foi exercido o referido Direito de Audição, conforme documento a fls 108 a 134 pelo que, no uso da competência que me é atribuída pelo nº 4 do artº 73º do CPPT, reitero a minha decisão e torno definitivo o referido projecto de decisão e **INDEFIRO** a presente reclamação graciosa, com todas as consequências legais.

Deste despacho, ordeno que se notifique(m) o(s) reclamante(s) ou, sendo caso disso, o(a) respectivo(a) mandatário(a), através de carta registada com aviso de recepção, com inclusão de cópia do mesmo, devendo-lhe(s) ser comunicado que o presente acto é susceptível de impugnação judicial, a interpor no prazo de 15 (quinze) dias, nos termos do artº 99º e do nº 2 do artº 102º do CPPT, ou de recurso hierárquico, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do nº 1 do artº 76º e do nº 2 do artº 66º do CPPT e, ainda, do artº 169º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Cumpra-se.

Serviço de Finanças de Portimão, em 27/01/2014

☺ Chefe de Finanças,
Em Regime de substituição

(.....)

- (dado como provado com base em fls. 85 dos autos físicos);
- L) Através do ofício nº 0955, a Impugnante foi notificada da decisão referida na alínea antecedente (dado como provado com base em fls. 84 dos autos físicos);
- M) Em 12.02.2014 deu entrada no Tribunal a presente impugnação (dado como provado com base em fls. 2 dos autos físicos);

3.1. Do Probatório supra transcrito decorre, assim, que a recorrente, que está inscrita como pessoa colectiva religiosa e tem por objecto a realização de cultos religiosos e obras de acção social, adquiriu um imóvel, em 18/07/2013, aquisição essa que ficou isenta de IMT, ao abrigo da al. f) do art. 6º do CIMT (aquisição de bens para fins religiosos) tendo, porém, sido liquidado imposto de selo (no montante de 4.400,00 euros), nos termos do disposto na verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS). A recorrente apresentou, então, reclamação graciosa contra este acto de liquidação (do imposto de selo). Mas a AT, reconhecendo, embora, que o imóvel se destina a lugar de prática de culto religioso, veio a indeferir tal reclamação, com fundamento em que, em sede de imposto de selo, este acto de transmissão não é abrangido pela isenção a que se refere o nº 2 do art. 32º da LLR.

No seguimento desse indeferimento a recorrente deduziu impugnação judicial, que a sentença (ora recorrida) julgou improcedente, por concluir que não ocorrem as ilegalidades invocadas, e fundamentando-se, no essencial, nas razões seguintes: (i) o Imposto de Selo objecto da liquidação não está abrangido pela isenção a que se reporta o nº 2 do art. 32º da Lei nº 16/2001, de 22/6 (Lei da Liberdade Religiosa), uma vez que ali se faz referência apenas ao «imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos deste», não sendo aí subsumível, portanto, o imposto de selo; (ii) a

remissão operada no art. 28º do DL nº 287/2003, de 12/11, reporta-se a factos tributários que, embora sendo relativos ao património e estando em momento anterior abrangidos no âmbito da incidência do imposto sobre as sucessões e doações, passaram, agora, a ser tributados em sede de imposto de selo. Pressuposto este que não se verifica no caso da tributação (a título de imposto de selo) do contrato de aquisição onerosa do direito de propriedade, sendo que tal tributação até já ocorria antes da apontada reforma do património.

3.2. Do assim decidido discorda a recorrente, sustentando, como se viu, que a sentença enferma de erro de julgamento, por errónea interpretação do disposto nos nºs 1 e 2 do art. 32º da Lei da Liberdade Religiosa (LLR), pois que, por um lado, a remissão constante do art. 28º do DL nº 287/2003, de 12/11 (que procedeu à reforma da tributação do património e, além do mais, também aprovou o CIMI e o CIMT), permite concluir que a isenção prevista naquele normativo (art. 32º) da LLR (isenção do “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes”) se deve entender actualmente como isenção reportada ao “imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” e ao “imposto de selo” e, por outro lado, numa interpretação conforme à Constituição (princípio da igualdade), também a dita norma (art. 32º da LLR) terá que abranger a isenção de imposto de selo, uma vez que a Igreja Católica Apostólica Romana beneficia dessa isenção por força da Concordata celebrada em 2004 com a Santa Sé. São estas, portanto, as questões a decidir. Vejamo-las.

4.1. Quanto à invocada errónea interpretação do nº 1 do art. 32º da LLR, bem como do nº 2 desse mesmo normativo, por referência à remissão constante do art. 28º do DL nº 287/2003, de 12/11:

4.1.1. Nos nºs 1 e 2 do art. 32º da Lei nº 16/2001, de 22/6 (LLR), dispõe-se, no que ora relava:

Artigo 32º - Benefícios fiscais

« 1 - As pessoas colectivas religiosas inscritas estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre:

- a) Os lugares de culto ou outros prédios ou partes deles directamente destinados à realização de fins religiosos;
- b) As instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos;
- c) Os seminários ou quaisquer estabelecimentos efectivamente destinados à formação dos ministros do culto ou ao ensino da religião;
- d) As dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;
- e) Os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d) desde que não estejam destinados a fins lucrativos.

2 - As pessoas colectivas religiosas inscritas estão igualmente isentas do imposto municipal de sisa e sobre as sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes, quanto:

- a) Às aquisições de bens para fins religiosos;
- b) Aos actos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas colectivas religiosas.»

Por sua vez, nos arts. 28º e 31º do DL nº 287/2003, de 12/11, dispõe-se:

Artigo 28º - Remissões

« 1 - Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).

2 - Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo,

respectivamente.»

Artigo 31º - Revogação

«1 - (...)

2 - (...)

3 - *A partir da data da entrada em vigor do CIMT, é revogado o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958.*

4 - *São revogados, a partir da data referida no n.º 3, todos os benefícios fiscais relativos ao imposto sobre as sucessões e doações criados por legislação extravagante ao Código aí referido.*

5 - *Os Códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos Códigos e alterações referidos no artigo 32.º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou de redução de taxa condicionadas e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos Códigos.*

6 - *Mantêm-se 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 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT.»*

Já o art. 1º do Código do Imposto de Selo (CIS) estabelece o seguinte:

Artigo 1º - Incidência objectiva

«1 - *O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.»*

E o texto da Verba 1.1. da Tabela Geral (TGIS) é o seguinte:

«1 - *Aquisição de bens:*

1.1 - *Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos - sobre o valor.....0,8%»*

4.1.2. Sustenta a recorrente que a remissão constante do art. 28º do DL nº 287/2003 permite concluir que a isenção prevista no art. 32º da LLR (isenção do “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes”) se deve entender actualmente, dadas a revogação do CIMSISD e a consequente reforma do património, como sendo isenção reportada ao “imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” e ao “imposto de selo”.

Carece, porém, de razão legal.

Na verdade, conforme se exara, embora no âmbito de uma outra isenção, no acórdão desta Secção, de 28/11/2012, proc. nº 0529/12 (cfr., igualmente, o ac. de 22/02/2017, 01245/16, bem como a demais jurisprudência nele referenciada), «[a]s normas que regulam a isenção de imposto, na medida em que contrariam os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, são insusceptíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido, devendo ser objecto de interpretação estrita ou declarativa». Ora numa interpretação estrita dos preceitos aqui em causa (art. 32º da LLR e art. 28º do DL nº 287/2003), há-de entender-se que a remissão operada neste último não tem a abrangência que a recorrente sustenta, nomeadamente, que a isenção prevista no nº 2 daquele art. 32º, por referência ao imposto sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes e quanto às aquisições de bens para fins religiosos, passe a abranger a tributação aqui questionada (imposto de selo, Verba 1.1. da TGIS). Com efeito, aquela remissão, impondo-se face à revogação do CIMSISD e à circunstância de as transmissões onerosas de imóveis terem, então, passado a ser reguladas pelo CIMT e as transmissões gratuitas a ser reguladas pelo CIS, também se esgota nesse mesmo âmbito: é que, como sublinha o MP, incidindo o revogado “imposto sobre sucessões e doações” sobre as transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis (art.s 3º e 9º do CIMSISD) a remissão para o imposto de selo só tem

sentido naquela parte em que também este imposto passou a incidir sobre as transmissões gratuitas de bens (segmento final do n.º 1 do supra transcrito art. 1.º do CIS).

Aliás, como alegou a recorrida Fazenda Pública, aquando da discussão do Projecto de Lei de qual resultou a promulgação da LLR (Lei n.º 16/2001, de 22/6) o CIS estava em vigor (cfr. o n.º 1 do art. 6.º da Lei n.º 150/99, de 01/09), dele constando já as normas de sujeição objectiva relacionadas com a Verba 1.1 da TGIS, sendo que o legislador nada referiu ou explicitou a este respeito na apontada norma do n.º 2 do art. 32.º.

Mas tal é também o que, no caso, resulta inequivocamente da letra da lei; que, não sendo o único elemento a considerar na tarefa hermenêutica (No âmbito da interpretação das normas jurídicas, o art. 9.º do CCivil impõe a reconstituição do pensamento legislativo a partir dos textos, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo, contudo, ser considerado o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.), é o que constitui o seu ponto de partida e «[c]omo tal cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei» (Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 182. Aliás, como a respeito das regras de interpretação da lei igualmente se salientou no acórdão do Pleno de 16/03/2016, no proc. n.º 0275/15, o mesmo Autor, na pág. 189, explicita: «A letra (o enunciado linguístico) é, assim o ponto de partida. Mas não só, pois exerce também a função de um limite, nos termos do art. 9.º, n.º 2 [do CCivil]: não pode ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”. Pode ter de proceder-se a uma interpretação extensiva ou restritiva, ou até porventura a uma interpretação correctiva, se a fórmula verbal foi sumamente infeliz, a ponto de ter falhado completamente o alvo. Mas, ainda neste último caso, será necessário que do texto “falhado” se colha pelo menos indirectamente uma alusão àquele sentido que o intérprete venha a acolher como resultado da interpretação.».) como resulta do disposto no n.º 2 do art. 9.º do CCivil (bem como do art. 11.º da LGT).

De todo o modo, na Verba 1.1 da TGIS prevê-se a cobrança da taxa de 0,80 sobre o valor da aquisição de bens nos casos de “*Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos*”. E incidindo o IS sobre as várias e distintas realidades especificadas na TGIS, há que ter em conta que, dada a natureza de cada uma delas, o imposto pode ser devido pelos documentos que titulam negócios (selo do documento - fixando a lei, neste caso e em regra, o respectivo valor tributável) ou pode ser devido pela celebração do próprio negócio, como acto jurídico (selo da operação - variando, neste caso, o imposto em função do valor do negócio), sendo que nos actos ou contratos da Verba 1.1. da TGIS, são sujeitos passivos do imposto os adquirentes dos bens imóveis (n.º 3 do art. 2.º do CISelo).

A este propósito, refere Carlos Lobo: (As Operações Financeiras no Imposto do Selo: Enquadramento Constitucional e Fiscal, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 1, pp. 78 e 79.

Cfr., igualmente, Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, 3ª ed., 2016, pp. 453 ss.) «... para cada unidade tributação presente no Imposto de Selo importará efectuar uma ponderação do seu modelo próprio de tributação directamente decorrente da filosofia originária do tipo tributário em causa e, subsequentemente, torna-se necessário efectuar uma indagação de segundo grau à luz dos modelos comuns dos princípios e regras que sustentam um imposto compósito e compreensivo num modelo unificado.

Neste modelo e somente a título meramente exemplificativo, assistimos, no corpo unificado do Imposto de Selo, a um:

- imposto de registo relativo a transmissões onerosas de propriedade imobiliária, de trespasse ou direitos de exploração (verbas 1.1 e 27 da Tabela);
- imposto sobre sucessões e doações (verba 1.2 da Tabela);
- imposto de registo sobre documentos públicos ou particulares para efeitos de outorga de fé

pública (verbas 3, 7, 8, 9, 14, 15, 16, 20 da Tabela); (...)»

Retornando ao caso concreto, o erro de julgamento imputado à sentença e agora em apreciação reconduz-se, no essencial, à questão de saber se a recorrente beneficia ou não de isenção do IS que lhe foi liquidado ao abrigo da Verba 1.1. da TGIS, sendo que em seu entendimento a sentença terá interpretado erroneamente o disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 32º da LLR, bem como o sentido e alcance da remissão constante do art. 28º do DL n.º 287/2003, uma vez que não conclui que a isenção prevista nesse art. 32º (isenção do “imposto municipal de sisa e sobre sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes”) se deve entender actualmente como isenção reportada ao “imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” e ao “imposto de selo”. Porém, atendendo a tudo o que se deixou exposto e aos demais princípios de interpretação (a unidade do sistema jurídico, as condições em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada), haveremos de concluir que não resulta que estivesse no espírito do legislador introduzir, então, a questionada isenção de IS, sendo que ela também não decorre do disposto no n.º 1 do art. 32º da LLR, dado que esta norma prevê, relativamente às pessoas colectivas religiosas inscritas, o afastamento da tributação associada à propriedade (mas não à respectiva aquisição) de imóveis destinados aos fins ali também especificados, nem decorre do disposto no n.º 2 do mesmo art. 32º, dado que estando prevista apenas a isenção de IMT relativamente ao acto de aquisição, por remissão do supra referido art. 28º do DL 287/2003, também não será de concluir que o legislador disse menos do que pretendia em termos de alargamento da dita isenção ao acto aqui em causa. Ou seja, ao invés do alegado na Conclusão T das alegações de recurso, não se conclui, portanto, que a apontada norma contida no n.º 2 do art. 32º da LLR determine a aqui questionada isenção de Imposto do Selo.

Nesta parte, im procedem, portanto, as Conclusões do recurso.

4.2. Quanto à invocada errónea interpretação do n.º 2 do art. 32º da LLR, em violação do art. 13º da CRP:

4.2.1. Alega a recorrente (nas Conclusões V a CC) que a errónea interpretação do n.º 2 do art. 32º da LLR também conduz à violação princípio da igualdade preceituado no art. 13º da CRP, sendo que com tal interpretação o Tribunal está claramente a tratar situações iguais de forma desigual e no que respeita à isenção de IS se está perante um tratamento privilegiado da Igreja Católica e discriminatório da recorrente, numa actuação arbitrária e em tudo contrária ao princípio constitucional da igualdade.

No entendimento da recorrente quando o Tribunal refere que a Concordata de 2004 assinada entre a Santa Sé e a República Portuguesa vincula apenas as partes contratantes e que a respectiva redacção ou as isenções que ali são definidas não podem ser estendidas a terceiros, está a fazer uma interpretação do próprio art. 32º da LLR no sentido de considerar que ela, recorrente, ao invés da Igreja Católica Apostólica Romana, não está isenta em sede de IS quanto à aquisição de imóveis para fins religiosos, e está claramente a tratar situações iguais de forma desigual, o que claramente viola a citada disposição constitucional.

Mas, também quanto a esta alegação a recorrente carece de razão legal. Vejamos.

4.2.2. Reportando ao princípio constitucional da igualdade, o art. 13º da CRP dispõe:

«1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social

ou orientação sexual.»

E também reportando ao princípio da igualdade, no nº 2 do art. 2º da LLR se prescreve que «*O Estado não discriminará nenhuma igreja ou comunidade religiosa relativamente às outras.»*

Por sua vez, no nº 3 do art. 26º, da Concordata celebrada entre a República Portuguesa e a Santa Sé, estabeleceu-se o seguinte:

«3 - A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesíásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesíásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9º e 10º, estão isentas do imposto do selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:

- a) Aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;*
- b) Quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;*
- c) Actos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registo do Estado nos termos do artigo 10º»*

4.2.3. Como é sabido, o direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática do direito internacional convencional, pelo que este vigora na ordem jurídica portuguesa (art. 8º da CRP).

Ora, comparando os regimes constantes da LRR e da Concordata, resulta que nesta consta especificada a isenção de imposto de selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre aquisições onerosas de bens imóveis e quaisquer aquisições a título gratuito de bens, em qualquer dos casos, desde que os imóveis ou os demais bens sejam para fins religiosos. Ou seja, os benefícios fiscais decorrentes da Concordata (só aplicável à Igreja Católica) são mais amplos do que os abrangidos pela LLR, sendo por isso que, na tese da recorrente, ocorre a violação do princípio da igualdade.

Todavia esta diferença, por si só, não implica a invocada violação do princípio da igualdade, até porque, como se sublinha no Parecer do MP, com cuja fundamentação concordamos, «[a] violação do princípio da igualdade só ocorreria se não houvesse possibilidade de as demais confissões religiosas não poderem recorrer igualmente à negociação de acordos bilaterais, o que é acautelado pelo artigo 45º da Lei de Liberdade Religiosa que prevê a celebração desses mesmos acordos. [Cfr. a este propósito Rui Medeiros, in “Uma Leitura Constitucionalmente Comprometida da Concordata”, Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda, pág. 635 e seguintes]», sendo que, por outro lado, também não cabe ao intérprete «*aferir da bondade da medida legislativa ou do grau de eficácia que ela poderá possuir em vista à obtenção da finalidade que justifica a desigualdade de tratamento. O juiz constitucional apenas deve invalidar as diferenciações arbitrárias, aquelas para as quais o legislador não pode apresentar qualquer fundamentação ou, pelo menos, qualquer fundamentação compatível com os critérios constitucionais e onde haja um mínimo de coerência entre os objectivos prosseguidos e os resultados previsíveis ou verificados»* (ac. nº 255/2012 do TC, de 23/5/2012, proc. nº 815/2011, in DR, 2ª série, nº 123, de 27/6/2012, pp. 22593 e ss.)

Acresce que, como tem sido jurisprudência constante do mesmo Tribunal (cfr. entre outros o acórdão nº 232/2003, bem como os arestos citados pelo MP), «o princípio da igualdade abrange fundamentalmente três dimensões ou vertentes: a proibição do arbítrio, a proibição de discriminação e a obrigação de diferenciação, significando a primeira, a imposição da igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais (tratar igual o que é igual; tratar diferentemente o que é diferente); a segunda, a ilegitimidade de qualquer diferenciação de tratamento baseada em critérios subjetivos (v.g., ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social); e a última surge como forma de compensar as desigualdades de oportunidades.»

Ora, no caso dos autos, fica claro que o diferente tratamento jurídico entre a Igreja Católica e as demais confissões religiosas decorre da norma concordatária e da aplicação das regras do direito internacional, sendo que a exclusividade dos

intervenientes e a bilateralidade dos deveres e vinculações recíprocos traduzem justificação razoável e materialmente fundada para a questionada diferenciação, não se afigurando, pois, que se revele arbitrária, de modo a ofender o princípio da igualdade, a posição do legislador ao não ter incluído na LLR o apontado benefício constante da Concordata, por forma a que abrangesse as demais confissões religiosas.

Assim, o recurso improcede também quanto a este fundamento.

DECISÃO

Termos em que se acorda em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Outubro de 2018. – Casimiro Gonçalves (relator) – Francisco Rothes
– Aragão Seia.