

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
Artigo: 6.º, alínea a)
Assunto: Enquadramento das Ordens Profissionais para efeitos de isenção do IMT
Processo: 2011001680 – IVE n.º 2309, com despacho concordante, de 2011.08.19, do Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos
Conteúdo: **I – QUESTÃO**

A Ordem Profissional requerente vem questionar se as ordens profissionais se enquadram ou não no disposto na alínea a) do artigo 6.º do Código do IMT (CIMT) para efeitos de isenção deste tributo. E peticiona que seja emitida pela Administração Fiscal (AF) uma informação vinculativa sobre essa matéria.

II – PONTO PRÉVIO

A Ordem (...) vem, nos termos *supra* mencionados colocar a questão de saber se as ordens profissionais se encontram ou não abrangidas pela previsão da isenção do IMT plasmada na alínea a) do artigo 6.º do respectivo código.

Sucedem, porém, que a prestação de informação vinculativa apenas poderá incidir sobre a situação tributária do sujeito passivo que a requer.

Existe, efectivamente, um nexo de legitimidade entre o pedido formulado e a pessoa (singular ou colectiva) que o subscreve, nexo este cuja verificação se configura como necessária também no procedimento tributário.

Destarte, a informação vinculativa a prestar seguidamente debruçar-se-á apenas sobre a possibilidade de a previsão contida no artigo 6º, al. a) do CIMT incidir ou não sobre a entidade que a requereu.

Ou seja: Perscrutar-se-á se a Ordem Profissional requerente pode ou não beneficiar da isenção prevista naquele preceito jurídico.

III – ANÁLISE

Dispõe a norma invocada pela Ordem ...:

“Artigo 6.º – Isenções

Ficam isentos de IMT:

a) O Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as associações e federações de municípios de direito público, bem como quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial”.

Atenta a redacção da norma, constata-se estarmos perante uma situação em que a isenção é concedida em função da natureza dos respectivos destinatários.

Trata-se, pois, de uma isenção subjectiva, em que, na letra da lei, nenhuma referência é efectuada ao destino a dar aos imóveis (como sucede nas alíneas b), d), e), h), i), j) e l) do mesmo artigo).

Ou seja, nos casos previstos na alínea a) do art. 6.º do CIMT, é irrelevante, para o legislador, o destino que o adquirente vai atribuir aos imóveis transmitidos, bastando-lhe, para que a isenção opere, a natureza pessoal da entidade adquirente.

No mesmo sentido se pronunciam J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, *in* Os Impostos sobre o Património Imobiliário O Imposto do Selo, Edição Edifisco, Lisboa, 1ª edição, 2005, pág. 350, quando afirmam que esta alínea *“...atribui isenções de natureza subjectiva, independentes de quaisquer requisitos específicos, ao **Estado** (negrito no original; nosso parêntesis) e às regiões autónomas, às autarquias locais, associações e federações de municípios bem como aos institutos públicos que não tenham carácter empresarial.”*

Assim sendo – e delimitada a esfera das entidades abrangidas pela isenção em causa – cabe aferir da natureza da entidade consulente a fim de apreciar se a mesma é susceptível de se integrar ou não naquela mesma esfera.

A requerente, conforme ela própria deixa escrito no artigo 11.º da sua petição de informação vinculativa, é uma “associação pública”.

O mesmo confirma logo o artigo inicial do respectivo Estatuto, aprovado pelo DL nº ..., de .../.../..., ainda como “Estatuto da ...” e alterado e republicado (já como “Estatuto da Ordem ...”) pelo DL nº ..., de .../.../..., que dispõe:

“Artigo 1.º

Denominação e natureza

A Ordem [...], adiante designada por Ordem, é uma pessoa colectiva pública de natureza associativa a quem compete representar, mediante inscrição obrigatória, os interesses profissionais dos (...) e superintender em todos os aspectos relacionados com o exercício das suas funções.”

Constata-se, assim, a natureza de “pessoa colectiva pública de natureza associativa” da Ordem Profissional requerente, ou, nas palavras por esta empregues na petição de informação vinculativa, de “associação pública”.

Cabe, pois, perguntar o que são “associações públicas”?

Segundo Diogo Freitas do Amaral, *in* Curso de Direito Administrativo, Vol. I, Editora Almedina, Coimbra, 2ª edição, 2003, pág. 400, aquelas serão “as *personas colectivas públicas, de tipo associativo, criadas para assegurar a prossecução de determinados interesses públicos pertencentes a um grupo de pessoas que se organizam para a sua prossecução*”.

Mas o artigo 1.º do Estatuto da Ordem (...) estatui, consoante se transcreveu *supra*, que lhe compete representar “os interesses profissionais dos (...)”, constituindo uma Ordem.

O mesmo autor, na obra citada, págs. 405 e 406, refere que “[a]s «ordens profissionais» são as associações públicas formadas pelos membros de certas profissões de interesse público com o fim de, por devolução de poderes do Estado, regular e disciplinar o exercício da respectiva actividade profissional”.

As ordens profissionais constituem, assim, uma espécie do género, mais amplo, das associações públicas.

Estas inserem-se na chamada “administração autónoma” do Estado, que segundo o mesmo autor e obra, pág. 393, “é aquela que prossegue interesses públicos próprios das pessoas que a constituem e por isso se dirige a si mesma, definindo com independência a orientação das suas actividades, sem sujeição à hierarquia ou à superintendência do Governo.”

Analisando agora a alínea a) do artigo 6.º do CIMT constatamos que as associações públicas não fazem parte do elenco de entes públicos que beneficiam, de forma directa, da isenção consagrada naquele preceito.

Ora, segundo o n.º 2 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo n.º 1 do artigo 1.º do DL n.º 215/89, de 01/07 e republicado pelo artigo 5.º do DL n.º 108/2008, de 26/6, as isenções configuram-se como um tipo de benefício fiscal.

Estes, segundo o n.º 1 do mesmo preceito, constituem “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”

E, nos termos do artigo 10.º do mesmo diploma, “[a]s normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica”.

Revestindo, assim, carácter excepcional, também face ao disposto no artigo 11.º do Código Civil, aplicável às relações jurídico-tributárias *ex vi* artigo 2.º, alínea d) da LGT, não poderão as regras que criem benefícios fiscais ser alvo

de aplicação analógica.

Donde, a alínea a) do artigo 6.º do CIMT não poder ser aplicada, por via analógica, a pessoas colectivas públicas que não constem do respectivo elenco.

E nem se acene com os argumentos aduzidos pela Ordem (...) nos artigos finais da sua petição de informação vinculativa.

Efectivamente, quanto ao elemento literal, a que se refere nos artigos 24.º a 26.º daquela, cumpre mencionar que, contrariamente ao que a peticionária ali sustenta, a letra da alínea a) do artigo 6.º do CIMT não abrange “o Estado e demais pessoas colectivas, *com excepção daquelas que tenham natureza empresarial* (itálico no original).

Deste preceito resulta, isso sim, que estão isentos de IMT ao seu abrigo:

- O Estado.
- As autarquias locais.
- As associações e fundações de municípios de direito público.
- Os serviços, estabelecimentos e organismos do próprio Estado (nos quais a Ordem (...) se não enquadra), compreendendo os institutos públicos sem carácter empresarial.

A Ordem (...), conforme já se constatou, não reveste, face ao seu próprio Estatuto, natureza institucional, mas associativa.

Acresce que os institutos públicos são criados para desempenhar funções públicas pertencentes ao próprio Estado, que o mesmo é dizer, prosseguir interesses públicos do Estado.

Já as associações públicas existem para prosseguir interesses públicos próprios das pessoas que as constituem.

Neste sentido, Freitas do Amaral, *op. cit.*, págs. 345 e 400.

Efectivamente, no caso das ordens profissionais, o que é considerado de interesse público é a própria profissão e não o fim prosseguido pela pessoa colectiva em si mesmo.

Pelo que não cabe invocar qualquer argumento literal como fundamento para considerar as associações públicas isentas de IMT ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 6.º do respectivo compêndio.

Finalmente, nos artigos 27.º a 29.º da mesma, a Ordem (...) invoca, como justificação para estar abrangida pela isenção consagrada naquele preceito, a interpretação sistemática e teleológica.

E alega que se a *ratio* que presidiu à atribuição das isenções é o reconhecimento de uma contrapartida de natureza ou utilidade pública material, pelos fins que prossegue, a Ordem (...) também deverá beneficiar dessa isenção.

Não tem, uma vez mais, razão.

Conforme se expôs *supra*, uma isenção, sendo um benefício fiscal é uma medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extra fiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem.

Existe, destarte, uma tripla valoração que o legislador fiscal tem de ponderar, a saber:

- Apurar se existe um determinado interesse público.
- Considerar se ele é ou não um interesse público “relevante”.
- E, se o for, determinar se esse interesse público detém, ele próprio, relevância superior à da tributação (que visa a percepção das receitas necessárias à prossecução das actividades e funções legalmente atribuídas ao Estado).

Assim sendo, não basta, como fez a requerente, invocar a “natureza ou utilidade pública material dos fins da Ordem (...)”.

Ninguém contesta a utilidade pública daquela profissão.

E não se vai, aqui, colocar em crise a sua relevância, sequer.

O que sucede, é que na redacção da alínea a) do art. 6.º do CIMT, o legislador não entendeu que, pela sua natureza subjectiva (ou seja, só por existirem, e independentemente da relevância do interesse público ligado à respectiva criação) as associações públicas e, dentre estas, as ordens profissionais em concreto, devessem estar isentas de IMT em função do interesse público por si prosseguido se configurar como superior ao da própria tributação, em si mesma.

E por isso excluiu as associações públicas do leque de entidades subjectivamente isentas de IMT ao abrigo da alínea inicial do artigo 6.º do respectivo código.

E é essa ponderação entre interesses públicos (da tributação, fim do Estado) e das associações públicas que afasta (para lá da redacção do artigo 10.º do EBF e do artigo 11.º do Código Civil) a utilização dos argumentos sistemático e teleológico como fundamentos da aplicação da alínea a) do artigo 6.º do CIMT à Ordem (...)

É que aqui, o que tem de ser apreciado, ao nível sistemático são os dois interesses públicos: da tributação e os prosseguidos pelas associações públicas.

O mesmo se diga quanto ao argumento teleológico:

O legislador pondera o fim prosseguido pela associação pública com o fim de obter receitas destinadas a cobrir as necessidades financeiras da colectividade que a tributação prossegue.

No fim, decide qual dos dois deve prevalecer (se são ou não superiores os fins das entidades a isentar ou os da tributação) e legisla em conformidade.

As vertentes sistemática e teleológica são, assim, necessariamente tidas em conta pelo criador da norma tributária.

Se, no caso de uma isenção subjectiva (ou pessoal), como está em jogo na norma invocada pela Ordem (...), uma determinada entidade - ou, como sucede *in casu*, um certo tipo de entidades (na situação em análise, as associações públicas) – não foi contemplada pela norma consubstanciadora da mesma, a única conclusão que há a tirar é que na ponderação de interesses públicos e/ou fins prosseguidos pela mesma *versus* tributação o legislador considerou esta prevalecente.

E, em consequência desse mesmo entendimento, não estendeu a dita isenção pessoal à entidade em questão.

IV – CONCLUSÃO:

Face ao exposto, não está a Ordem Profissional requerente enquadrada no conjunto de entidades que, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 6.º do CIMT, gozam de isenção de IMT nas aquisições onerosas de bens imóveis que entendam vir a efectuar.