

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 107/2012-T**

**Tema: IMI - Aplicabilidade do benefício fiscal previsto no artigo 49.º do EBF**

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 107/2012T**

**Tema: IMI – Aplicabilidade do benefício fiscal previsto no artigo 49.º do EBF**

### **Processo Arbitral n.º 107/2012-T**

Acordam, nestes autos, os juízes-árbitros, Benjamim Silva Rodrigues, presidente, Luís Menezes Leitão e André Gonçalves, adjuntos:

## **1. RELATÓRIO**

**1.1** “**A... - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A.**”, com sede em ..., contribuinte fiscal n.º ..., na qualidade de sociedade gestora e em representação de “**B... - Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado**”, contribuinte fiscal n.º..., “**C... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado**”, contribuinte fiscal n.º ... e “**D... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado**”, contribuinte fiscal n.º..., doravante “...” ou “**Requerentes**”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante

“RJAT”), sendo a “Requerida”, a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT”).

As Requerentes pretendem a declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) identificadas nos autos, no valor total de € 585.092,73 e a condenação da AT no reembolso dos valores indevidamente liquidado pelo ..., acrescido dos devidos juros indemnizatórios.

**1.2** Como fundamento do seu pedido, as Requerentes alegaram, em síntese, que:

O B... - Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, é um fundo de investimento imobiliário fechado (“FIIF”) de subscrição particular, que iniciou actividade em 30 de Dezembro de 2009 e cujas unidades de participação foram inicialmente subscritas integralmente por investidores qualificados, situação que se mantinha a 31 de Dezembro de 2010.

O C... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado é um FIIF de subscrição particular, que iniciou actividade em 23 de Abril de 2001 e cujas unidades de participação eram, em 1 de Novembro de 2006, detidas por investidores qualificados e por investidores não qualificados.

O D... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado é um FIIF de subscrição pública, que iniciou actividade em 19 de Dezembro de 2006 e cujas unidades de participação eram, em 1 de Novembro de 2006, detidas por investidores qualificados e por investidores não qualificados.

Os referidos Fundos beneficiaram, até ao final do ano de 2009, de isenção de IMI prevista no art. 49.º do Estatuto dos benefícios Fiscais (EBF), na redacção à data em

vigor (redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007).

O referido art. 49º, n.º 1 do EBF, na redacção dada pela referida Lei n.º 53-A/2006, isentava de IMI os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões ou em fundos de poupança-reforma, que se constituíssem e operassem de acordo com a legislação nacional.

O n.º 2 deste artigo referia, no entanto, que os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, ou por instituições financeiras por conta daqueles, não beneficiarem da isenção prevista no n.º 1, sendo as taxas reduzidas para metade.

O art. 88º, alínea j) da Lei n.º 53-A/2006 (OE 2007), previa um regime transitório que limitava a aplicação do referido art. 49º, n.º 2, do EBF aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, constituídos após 1 de Novembro de 2006, ou que realizassem aumentos de capital após essa data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação fossem, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por instituições financeiras não qualificadas ou por instituições financeiras por conta daqueles.

O novo regime do art. 49º, n.º 1 do EBF não teve, assim, aplicação imediata quanto aos fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados detidos por investidores qualificados constituídos anteriormente a 1 de Novembro de 2006 e que não realizassem qualquer aumento de capital após essa data, bem como aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação fossem, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles.

Com as alterações introduzidas ao art. 49.º do EBF pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, foi revogada a isenção de IMI aplicável aos FIIF, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória.

Posteriormente, o artigo 49.º veio a ser novamente alterado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011, passando os FIIF de subscrição pública a beneficiar novamente da isenção de IMI.

Na sequência das referidas alterações ao art. 49.º do EBF, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, a AT deixou de aplicar a isenção estabelecida na anterior redacção deste artigo, tendo emitido as seguintes liquidações de IMI aos Requerentes:

- Ao “B... - Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, com respeito ao ano de 2010, um montante total de IMI de € 12.060,00 (liquidação nº 2010..., no valor de € 389,39, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, liquidação nº 2010..., no valor de € 10.830,38, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, e liquidação nº 2010..., no valor de € 840,33, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Agosto de 2012).
- Ao “C... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado”, também com respeito a 2010, com respeito aos anos de 2010 e 2011, um montante total de IMI de € 414.590,80 (quanto ao ano de 2010, a liquidação nº 2010..., no valor de € 35.888,33, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, a liquidação nº 2010..., no valor de € 27.261,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, a liquidação nº 2010..., no valor de € 18.536,37, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Julho de 2012, e a liquidação nº 2011..., no valor de € 100.866,77, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 31 de Outubro de 2012, e, quanto ao ano de

2011, a liquidação nº 2011..., no valor de € 131.171,20, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 30 de Setembro de 2012, e a liquidação nº 2011..., no montante de € 100.866, 77, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 31 de Dezembro de 2012).

- Ao “D... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado”, respeitante a 2010 no montante global de € 158.441,83 (liquidação nº 2010..., no valor de e 153.999,11 cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012), liquidação nº 2010..., no valor de € 1.755, 72, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, liquidação nº 2010..., no montante de € 1.090,36, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Julho de 2012, e liquidação nº 2011..., no valor de e 1.576,64, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 30 de Setembro de 2012).

As Requerentes procederam ao pagamento das liquidações de IMI cujo prazo de pagamento voluntário já terminara aquando da dedução do pedido de pronúncia arbitral, no montante total de € 250.611,35, sendo sua intenção proceder, também dentro do prazo de pagamento voluntário, ao pagamento das restantes liquidações, no montante de € 334.481,33.

Entendem as Requerentes ilegais as supra referidas liquidações de IMI, requerendo a sua anulação com todas as consequências legais, por entenderem ser-lhes aplicável a isenção de IMI prevista no art. 49.º do EBF, na redacção dada pela referida Lei nº 53-A/2006 (que aprovou o Orçamento de Estado para 2007).

Defendem os Requerentes que estando em causa um benefício fiscal temporário, o mesmo de acordo com o disposto no art. 3.º do EBF deve vigorar pelo prazo de 5 anos.

Consideram os Requerentes, de acordo com o art. 3.º e 11.º, ambos do EBF, quer ainda de acordo com o princípio da protecção da confiança que lhes está inerente, que esta

revogação apenas produz efeitos com relação a eles a partir de 1 de Janeiro de 2012, 5 anos após a entrada em vigor da norma em apreço, uma vez que a norma revogatório não estabeleceu qualquer norma transitória, utilizando a prerrogativa prevista na parte final do n.º 1 do art. 11.º do EBF, que determinasse a aplicação imediata da nova redacção da lei aos contribuintes que se encontrassem a aproveitar do benefício fiscal aplicável ao FIIF previsto no art. 49.º EBF, na redacção dada pelo OE 2007.

Mais detalhadamente, referem os Requerentes que a generalidade dos benefícios fiscais devem considerar-se temporários, considerando o exposto no art. 3.º, n.º 1 do EBF, introduzido pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

O art. 49.º do EBF inserido na parte II do EBF deve qualificar-se como um benefício fiscal temporário. Também o benefício fiscal decorrente da norma transitória introduzida pelo OE 2007 deve qualificar-se como um benefício temporário, na medida em que mais não é do que uma extensão do próprio artigo 49.º, n.º1, inserido na parte II do EBF.

Este entendimento é confirmado pelo n.º 2 do art. 142.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2012), que vem prorrogar por mais 5 anos determinados benefícios fiscais temporários cuja manutenção se pretende, pois caso contrário estes caducariam em 31 de Dezembro de 2011.

Referem as Requerentes que as normas fiscais são de aplicação imediata, mas importa considerar o disposto no art. 11.º, n.º 1 do EBF que conjuntamente com o art. 3.º do EBF tem subjacente a ideia de protecção de direitos adquiridos, logo as normas que alterem benefícios fiscais temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos.

Considerando a letra e o espírito das normas analisadas defendem as Requerentes “*que (i) os benefícios fiscais temporários conferem direitos adquiridos durante o respectivo*

*prazo de vigência aos contribuintes que deles aproveitem; (ii) a alteração ou revogação de tais benefícios fiscais temporários não deve, de acordo com os princípios constitucionais de confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica, aplicar-se aos contribuintes que tenham um direito adquirido durante o prazo de vigência inicialmente previsto; (iii) independentemente de considerações de natureza constitucional, o artigo 11.º, n.º 1 do EBF será sempre aplicável a normas que alterem ou revoguem benefícios fiscais temporários na ausência de disposição em contrário, pelo que estas normas não serão aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo até ao fim do prazo pelo qual tais benefícios estavam previstos; (iv) os benefícios fiscais previstos no artigo 49.º do EBF tratam-se de benefícios fiscais temporários que, como tal, conferem aos que dele aproveitem um direito adquirido à sua manutenção durante o prazo de vigência inicialmente previsto, sendo, a este respeito, integralmente aplicável o disposto no artigo 11.º, n.º 1 do EBF”.*

Concluem os Requerentes que as liquidações de IMI com respeito aos exercícios de 2010 e 2011 são ilegais por, dada a inexistência de disposição em contrário, violação dos artigos 3.º e 11 do EBF e se assim não se entender, inconstitucionais, por violação dos princípios referidos de confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica, pelo que estas deverão ser anuladas com todas as consequências legais.

**1.3** A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu alegando, desde logo, que, os fundamentos arguidos pelas Requerentes careciam de base legal, pelos motivos que, em resumo, passamos a expor:

Refere a AT que temporários são apenas os benefícios fiscais com carácter temporário que, com essa epígrafe, integram a Parte III do EBF e não os benefícios com carácter estrutural a que se refere a parte II do mesmo diploma, onde se inclui o benefício fiscal associado à matéria aqui controvertida.

O benefício fiscal reflectido no art. 49.º do EBF tem natureza estrutural, tal como todos os benefícios fiscais incluídos na Parte II do EBF.

Esta qualificação é igualmente aplicável ao referido regime transitório abrangendo imóveis integrados em fundos de imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, constituídos anteriormente a 1 de Novembro de 2006 e que não realizassem aumentos de capital após essa data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação não fossem, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por instituições financeiras qualificadas ou por instituições financeiras por conta daqueles, criado pelo art. 88.º, j) da lei n.º 53-A/2006.

O prazo referido no art. 3.º, n.º 1 do EBF é um prazo de caducidade dos benefícios fiscais, não consubstanciando qualquer proibição da sua revogação nos cinco anos posteriores à sua criação.

A AT evidenciou também o facto de o EBF não ser considerado uma lei reforçada, nos termos do art. 112.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (certamente por lapso nas conclusões da AT foi referido art. 112.º, n.º 3 do EBF).

Em face do exposto, conclui não ser aplicável à revogação do regime transitório acima descrito o disposto na 1.ª parte do art. 11.º, n.º 1 do EBF, pelo que a eliminação deste regime efectuada através do art. 109.º da Lei n.º 3-B/2010 tem efeitos imediatos.

Acrescenta referindo ainda que o art. 176.º da Lei n.º 3-B/2010, que aprovou o Orçamento de Estado por 2010, determina a sua entrada em vigor no dia seguinte à respectiva publicação, entendendo-se que o legislador quis expressamente afastar a aplicação do critério associado à sucessão de normas sobre benefícios fiscais definido no art. 11.º, 1.ª parte, sobrepondo-lhe assim o referido na 2.ª parte dessa mesma norma.

Concluindo pela legalidade das liquidações IMI em questão.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

a) O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem, não foram arguidas excepções e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostraram-se legítimas e as Requerentes estão regularmente representadas por Advogado, cumpre, pois, apreciar e decidir.

b) Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se as liquidações de IMI acima enunciadas, relativas aos exercícios de 2010 e 2011, no valor total de € 585.092,73, sofrem de ilegalidade, por violação da norma de isenção.

c) Como pertinentes ao conhecimento e decisão da questão decidenda o Tribunal arbitral dá como provados os seguintes factos:

1 – Por considerar que a alteração introduzida ao art. 49.º do EBF pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, revogara a isenção de IMI anteriormente aplicável aos FIIF, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória, a AT procedeu às seguintes liquidações de IMI aos Requerentes:

- Ao “B... - Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, com respeito ao ano de 2010, um montante total de IMI de € 12.060,00 (liquidação nº 2010..., no valor de € 389, 39, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, liquidação nº 2010..., no valor de € 10.830,38, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, e liquidação nº 2010...,

no valor de € 840,33, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Agosto de 2012).

- Ao “C... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado”, também, com respeito a 2010, com respeito aos anos de 2010 e 2011, um montante total de IMI de € 414.590,80 (quanto ao ano de 2010, a liquidação nº 2010..., no valor de € 35.888,33, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, a liquidação nº 2010..., no valor de € 27.261,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, a liquidação nº 2010..., no valor de € 18.536,37, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Julho de 2012, e a liquidação nº 2011..., no valor de € 100.866,77, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 31 de Outubro de 2012, e, quanto ao ano de 2011, a liquidação nº 2011..., no valor de € 131.171,20, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 30 de Setembro de 2012, e a liquidação nº 2011..., no montante de € 100.866, 77, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 31 de Dezembro de 2012).
- Ao “D... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado”, respeitante a 2010 no montante global de € 158.441,83 (liquidação nº 2010..., no valor de e 153.999,11 cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012), liquidação nº 2010..., no valor de € 1.755, 72, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de Junho de 2012, liquidação nº 2010..., no montante de € 1.090,36, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de Julho de 2012, e liquidação nº 2011..., no valor de e 1.576,64, cujo prazo de pagamento voluntário terminaria a 30 de Setembro de 2012).

2 – As Requerentes procederam ao pagamento das liquidações de IMI cujo prazo de pagamento voluntário já terminara aquando da dedução do pedido de pronúncia arbitral, no montante total de € 250.611,35, e manifestaram a intenção de proceder, também,

dentro do prazo de pagamento voluntário, ao pagamento das restantes liquidações, no montante de € 334.481,33.

A convicção do tribunal fundamenta-se no acordo das partes relativamente aos factos dados como assentes e nos documentos com que as Requerentes instruíram o seu pedido.

d) Importa começar por analisar o cariz temporário ou estrutural do benefício fiscal em apreço – art. 49.º do EBF, aplicável a fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma.

Nesta matéria, o EBF parece-nos claro ao dividir os benefícios fiscais em dois grandes grupos, os incluídos na Parte II, sob a epígrafe “Benefícios fiscais com carácter estrutural” e os incluídos na Parte III, sob a epígrafe “Benefícios Fiscais com carácter temporário”.

Estando incluído na Parte II do EBF, o benefício fiscal em apreço tem, portanto, cariz iminentemente estrutural.

Esta qualificação é, naturalmente, também aplicável ao regime transitório previsto no art. 88.º, j) da Lei n.º 53-A/2206 que abrangia os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, constituídos anteriormente a 1 de Novembro de 2006 e que não realizassem aumentos de capital após essa data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação não fosse, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por instituições financeiras qualificadas ou por instituições financeiras por conta daqueles.

Mesmo que se reconheça que alguns benefícios fiscais incluídos na Parte II do EBF têm uma componente temporal, como sejam, a título de exemplo e por todos, o artigo 19.º - “Criação Líquida de Emprego”, onde o legislador na redacção da norma optou por referir expressamente um horizonte temporal mínimo de aplicação do referido benefício fiscal (neste caso 5 anos).

Constata-se que tal não sucede com o art. 49.º n.º1 do EBF onde não é feita qualquer referência expressa ao horizonte temporal da aplicação deste benefício.

Ou seja, o legislador teve a opção de incluir na norma em questão – art. 49.º EBF – a definição de um período temporal mínimo e/ou máximo de aplicação, conferindo-lhe, deste forma, expressamente também cariz temporário, mas optou por não o fazer.

Entendemos, portanto, que o benefício fiscal em apreço deverá ser qualificado como estrutural, não beneficiando de qualquer prazo predeterminado de duração/aplicação, tendo duração indeterminada, não obstante o prazo de caducidade a que está sujeito “ex vi” art. 3.º do EBF.

Deverá também considerar-se a característica de lei reforçada da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (que aprovou o Orçamento de Estado para 2010) e que revogou a isenção de IMI que as Requerentes entendem ser-lhes aplicável (cfr. actual art. 112.º, n.º 3 da CRP).

A CRP no seu art. 112.º, n.º 3 é clara ao referir que *“têm valor reforçado, além das leis orgânicas, as leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que, por força da constituição, sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas”*.

Conforme refere Jorge Miranda e Rui Medeiros *“As leis de valor reforçado são, umas (a maioria) de vinculação específica – apenas adstringem certas leis, com que se*

*encontram em relação necessária; e outras (os estatutos político-administrativos regionais e as leis orçamentais), de vinculação genérica – impõem-se a quaisquer outras leis”* (in, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, 2006, pág. 271).

O cariz de lei reforçada da norma que põe término a este regime de isenção não pode ser ignorado e merece clara valoração.

Conforme refere a AT, e em nossa entender bem, *“constitucionalmente, o EBF não é uma lei orgânica, não tendo de ser, como não foi, aprovada pela Assembleia da República por qualquer maioria qualificada”*.

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril ao referir a sua entrada em vigor no dia seguinte ao da publicação, expressamente pôs término ao regime transitório a que se refere o art. 88.º, j) da Lei n.º 53-A/2206.

Parece-nos claro que foi intenção do legislador, inequivocamente, acabar com esta isenção de IMI, com efeitos imediatos, não sendo aplicável à matéria controvertida a salvaguarda do art. 11.º, n.º 1 do EBF, nos termos arguidos pelos Requerentes.

Com efeito, o legislador ao incluir esta alteração ao regime do art. 49.º do EBF no âmbito de uma lei reforçada – Orçamento do Estado para 2010, cuja entrada em vigor definiu expressamente no art. 176.º deste diploma (dia seguinte ao da publicação da Lei) – pretendeu também afastar o definido no art. 11.º, n.º 1, 1.ª parte, sobrepondo-lhe o referido na 2.ª parte dessa norma.

Não têm, por isso, razão os Requerentes quando sustentam e requerem a declaração de ilegalidade das liquidações de IMI em apreço, com respeito aos exercícios de 2010 e 2011, por violação dos artigos 3.º e 11 do EBF.

Por fim, os Requerentes vêm também arguir a violação dos princípios de confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica.

Não têm razão, porém, os Requerentes.

Aos argumentos acima referidos, com destaque para a qualificação deste benefício fiscal como estrutural e não temporário, conforme defendem os Requerentes, importa acrescentar o seguinte.

O facto tributário em IMI ocorre a 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeitar, com a propriedade do respectivo bem imóvel (cfr. art. 8.º, n.º 1 código IMI).

Ora, se o facto constitutivo do direito ocorre a 31 de Dezembro de cada ano civil, o direito à isenção só se pode considerar adquirido com a verificação dos pressupostos da aplicação da isenção nessa data.

Não está portanto aqui em causa qualquer violação de direito adquirido pelas Requerentes.

É absolutamente claro que não estamos perante um caso onde possa ser questionada a questão da retroactividade da lei fiscal, no limite a alteração do regime em apreço poderá ter implicado frustração de expectativas na subsistência de um regime benefício fiscal, violando-se, deste modo, o princípio da confiança.

Como se disse, a norma de isenção opera coetaneamente com a norma de incidência objectiva e subjectiva do IMI. Ora, à altura em que, no caso, o facto tributário aconteceu, ou seja em 31 de Dezembro de 2010, já não estava em vigor a norma que anteriormente previa a isenção, em virtude da mesma haver sido revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, ao dar uma

nova redacção ao art.º 49.º do EBF. Assim sendo, não se verifica qualquer aplicação retroactiva da lei tributária.

Relativamente à alegada violação dos princípios da protecção da confiança, da boa-fé e da segurança jurídica, socorremo-nos do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), proferido no âmbito do Proc. n.º 0894/10, datado de 07 de Dezembro de 2011, que remete para o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 128/09, de 12 de Março de 2009, que entendemos aplicável à matéria controvertida.

Refere o referido Acórdão que *“A norma sancionada, incluída na categoria de benefício fiscal, veio, muito simplesmente, revogar um tratamento excepcional”*.

E continua referindo que *“a isenção apresenta-se tendencialmente como uma medida de natureza conjuntural, ou seja, decorrente de uma opção legislativa por natureza mutável. Se se recordar a distinção feita, a propósito dos elementos essenciais do imposto, por Alberto Xavier (Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1974, p. 282) entre contribuinte isento e não contribuinte, a situação da recorrida é a de uma contribuinte que, em dado contexto temporário, se viu na posição de contribuinte isento. Assim sendo, e atentando agora aos pressupostos ou requisitos da protecção de confiança que se deixaram já enunciados, necessário é concluir pelo não preenchimento de, pelo menos, dois desses pressupostos. Desde logo, não pode afirmar-se que, in casu, tenha o Estado (maxime, o legislador) encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade (pois desde o momento em que a isenção foi aprovada que os particulares sabem tratar-se, aqui, de uma situação excepcional e condicionada). Depois, também não pode considerar-se que fossem fundadas em «boas razões» as expectativas privadas de manutenção do regime jurídico da isenção: já que de nenhum elemento do regime de Sisa se pode deixar de retirar a regra geral segundo a qual todas as transmissões de imóveis são objecto de tributação, a revogação da norma que previa a isenção não podia surgir aos olhos da recorrida como algo de improvável ou inverosímil”*.

Também com referência aos argumentos dos Requerentes alegando a frustração das expectativas e a violação da confiança nos artigos 95 e seguintes da petição de constituição deste Tribunal, acompanhamos a argumentação deste Acórdão e concluímos, com referência à matéria controvertida, que não consideramos como provado que o investimento das Requerentes esteja directamente e intrinsecamente relacionado com a manutenção deste regime de isenção de IMI.

Acolhemos portanto o entendimento exposto neste Acórdão quanto a esta matéria, concluindo também pela não relevância jurídica desta expectativa para o efeito de merecer tutela do princípio constitucional da confiança.

Não têm por isso razão os Requerentes quando sustentam e requerem a declaração de ilegalidade das liquidações de IMI em apreço por se entenderem inconstitucionais, por violação dos princípios constitucionais da confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica.

Pelo que por esta razão deverá também improceder o pedido das Requerentes.

### **3. DECISÃO**

Destarte, atento tudo o exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral, em julgar improcedente o pedido formulado pelos Requerentes no presente processo arbitral tributário quanto à ilegalidade das liquidações de IMI e respectivos juros compensatórios, respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011.

De acordo com o disposto no art.º 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em € 585.092,73.



---

Nos termos do art.º 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 8.874,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo devidas pelas Requerentes.

\* \* \*

Lisboa, 05 de Março de 2013

Os Árbitros,

Benjamim Silva Rodrigues

Luís Menezes Leitão

André Gonçalves