

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 120/2012-T

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

CAAD: Arbitragem Tributária

PROCESSO N.º 120/2012-T CAAD

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

PROCESSO N.º 120/2012-T

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1.** “ F ...- **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**” – “F...”, contribuinte fiscal n.º ... e “ I... – **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**” - “I...”, contribuinte fiscal n.º ... - “**Requerentes**”, ambos representados por ..., S.A, contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Rua ..., Lisboa, apresentaram 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 “Requerida” a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT”).
- 1.2.** Os Requerentes pretendem a anulação parcial das liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) identificadas nos autos, no valor global de € 47.737,92, e a condenação da AT no reembolso dos valores que lhes foram indevidamente liquidados pela Requerida, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios vencidos e vincendos até integral reembolso dos montantes já pagos.

1.3. Em fundamentação do seu pedido, os Requerentes alegaram, no essencial, que:

- A) O F... é um fundo de investimento imobiliário fechado (“FIIF”) de subscrição particular, constituído em 30 de janeiro de 2008, e cujas unidades de participação são subscritas por investidores qualificados;
- B) O I... é um FIIF de subscrição particular (“FIIFSP”), constituído em 21 de dezembro de 2006, cujas unidades de participação são detidas por investidores não qualificados;
- C) Os Requerentes beneficiaram, até ao final do ano de 2009, da redução a metade das taxas de IMI aplicáveis aos imóveis integrados no seu ativo, conforme previsto no artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), na redação dele em vigor até 31 de dezembro de 2009;
- D) Tal redação foi introduzida no artigo 49.º do EBF pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007;
- E) Com as alterações introduzidas ao artigo 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 referida redução a metade das taxas de IMI aplicáveis aos imóveis integrados em FIIFSP, detidos por investidores não qualificados, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória específica;
- F) Na sequência das referidas alterações ao artigo 49.º do EBF enunciadas na alínea anterior, a AT não aplicou, com referência aos anos de 2010 e 2011, a supra referida redução a metade das taxas de IMI aplicadas a FIIFSP detidos por investidores não qualificados;
- G) Tal procedimento deu lugar a liquidações de IMI, relativas a imóveis detidos pelos Requerentes, respeitantes aos anos de 2010 e 2011, com os seguintes contornos:
 - a. Ao F..., com respeito ao ano de 2010, liquidação de IMI num montante total de € 19.759,20 (liquidação nº ...), cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de julho de 2012.

- b.** Ao F..., com respeito ao ano de 2011, liquidação de IMI num montante total de € 19.759,20 (liquidação nº ...), cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de julho de 2012.
 - c.** Ao I..., com respeito ao ano de 2010, liquidação de IMI num montante total de € 16.865,68 (liquidação nº ...), cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 30 de setembro de 2012.
 - d.** Ao I..., com respeito ao ano de 2011, liquidação de IMI num montante total de € 39.091,76 (liquidação nº ...), cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de outubro de 2012.
- H)** Os Requerentes procederam ao pagamento das liquidações de IMI acima referidas, no montante total de € 95.475,84.
- 1.4.** Os Requerentes reputam ilegais as supra referidas liquidações de IMI, peticionando, assim, nos presentes autos a sua anulação parcial com todas as consequências legais, por entenderem ser-lhes aplicável, com respeito aos anos de 2010 e 2011, a redução a metade da taxa de IMI, prevista no artigo 49.º do EBF, na redacção dada pela referida Lei nº 53-A/2006 (que aprovou o Orçamento de Estado para 2007).
 - 1.5.** Assim, o F... peticiona a anulação da liquidação nº ..., no montante de € 9.879,60, e a anulação da liquidação nº ..., no mesmo montante de € 9.879,60.
 - 1.6.** Por seu turno, o I... peticiona a anulação da liquidação nº ..., no montante de € 8.432,84 e a anulação da liquidação nº ..., no montante de € 19.545,88.
 - 1.7.** Os Requerentes sustentam, em abono da sua pretensão parcialmente demolitória dos atos de liquidação acima referidos que, tendo estes por base a aplicação de um benefício fiscal temporário – i.e., o previsto no artigo 49.º do EBF -, este último, de acordo com o disposto no artigo 3.º do EBF, deve vigorar pelo prazo de 5 anos (i.e. até 31 de Dezembro de 2011).
 - 1.8.** Consideram, assim, os Requerentes que, de acordo com o artigo 3.º e 11.º, ambos do EBF, e tendo em conta o princípio da protecção da confiança que lhes está inerente, a revogação do benefício de redução de taxa, previsto no 49.º do EBF, operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2009, apenas poderá

produzir efeitos com relação aos Requerentes a partir de 1 de Janeiro de 2012, *“uma vez que a norma revogatória 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 pela LOE 2007”*.

- 1.9.** Explicitando a sua argumentação, os Requerentes alegam que os benefícios fiscais abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1 do EBF dever-se-ão considerar como temporários, na medida em que, segundo dispõe tal última norma, introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, os benefícios fiscais constantes das partes II e III do mesmo diploma (EBF) vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando as normas que os instituem disponham em contrário.
- 1.10.** O artigo 49.º do EBF, inserido na parte II do EBF deve, assim, qualificar-se como um benefício fiscal temporário.
- 1.11.** Esta qualificação resulta evidenciada na doutrina, nos termos da qual os benefícios fiscais *“dizem-se temporários quando a lei fixa um limite temporal à duração do benefício”* (Nuno Sá Gomes), sendo que *“os benefícios fiscais temporários caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos”* (Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos).
- 1.12.** Dado que o artigo 3.º, n.º 1 foi introduzido no EBF pela Lei do Orçamento do Estado para 2007, e que, de acordo com as regras gerais de aplicação imediata da lei no tempo, o termo inicial deste prazo de cinco anos coincide com a entrada em vigor de tal lei orçamental (i.e., 1 de janeiro de 2007), os benefícios fiscais constantes do parte II do EBF (entre os quais se encontra o artigo 49.º do EBF) deveriam manter-se em vigor até 31 de dezembro de 2011.
- 1.13.** Este entendimento é confirmado, segundo alegam ainda os Requerentes, pelo n.º 2 do artigo 142.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2012), que veio prorrogar por mais 5 anos determinados benefícios fiscais temporários cuja manutenção se pretendia (entre os quais se encontra o

artigo 49.º do EBF), pois caso contrário estes caducariam em 31 de Dezembro de 2011.

- 1.14. O que esteve na origem da criação de um prazo de caducidade dos benefícios fiscais temporários foi, não apenas o propósito de estabelecer um limite máximo para aplicação do benefício fiscal, mas também e sobretudo o propósito de estabelecer um limite mínimo, garantindo aos contribuintes que, pelo menos, pelo prazo de cinco anos, os benefícios fiscais temporários lhes são aplicáveis.
- 1.15. Os Requerentes sustentam, por seu turno, que, embora as normas fiscais sejam de aplicação imediata, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1 do EBF, conjugado com o artigo 3.º do mesmo diploma, as normas que alterem benefícios fiscais temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos.
- 1.16. O artigo 11.º, n.º 1 do EBF contém uma imposição de ultra atividade das normas que conferem benefícios fiscais (i.e., de manutenção de tais normas após a sua revogação), relativamente aos sujeitos passivos que delas aproveitem quando da sua revogação.
- 1.17. Os benefícios fiscais temporários são, pois, fonte de direitos adquiridos para os contribuintes que deles beneficiem, pelo menos durante o prazo pelo qual foram inicialmente concedidos, devendo tais contribuintes ficar salvaguardados durante este prazo de normas que alterem ou revoguem os benefícios em questão.
- 1.18. Tendo em conta a letra e o espírito das normas analisadas concluem, assim, os 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 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”.

- 1.19.** Em termos finais, os Requerentes sustentam que as liquidações de IMI, enunciadas na alínea G) do ponto 1.3. supra são ilegais, por violação expressa do disposto nos artigos 3.º e 11 do EBF, devendo ser parcialmente anuladas, e se assim se não entender, inconstitucionais, por violação dos princípios da confiança, da protecção, da boa-fé e da segurança jurídica.
- 1.20.** Os Requerentes defendem ainda que o pedido de pronúncia com vista à declaração de ilegalidade das liquidações enunciadas na subalínea C) da alínea G) do ponto 1.3 se apresenta tempestivo, na medida em que, das disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) do Lei 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”) e 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, apenas após o termo do prazo de pagamento da últimas das prestações de IMI é que se poderá iniciar a contagem do prazo de impugnação administrativa, judicial ou arbitral da liquidação.
- 1.21.** A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu sustentando, no essencial, que a interpretação carreada pelos Requerentes no seu pedido de pronúncia relativamente às disposições legais nele citadas carece de base legal.
- 1.22.** Refere, assim, a AT que a temporariedade, no sentido de todos os benefícios fiscais terem uma duração simultaneamente máxima e mínima, não é característica de todos os benefícios a que se refere o EBF e, em particular, do benefício fiscal do artigo 49º, mas apenas dos benefícios a que se refere a Parte III do EBF.
- 1.23.** Temporários são apenas os benefícios fiscais com carácter temporário que, com essa epígrafe, integram a Parte III do EBF, e não também 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.

- 1.24. O benefício fiscal contido no artigo 49.º do EBF tem, assim, natureza estrutural, como resulta da sua inclusão na Parte II do EBF.
- 1.25. O prazo referido no artigo 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.
- 1.26. A Requerida acrescenta ainda que o artigo 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 respetiva publicação, pelo que se deve entender que o legislador pretendeu expressamente afastar a aplicação do critério associado à sucessão de normas sobre benefícios fiscais definido no artigo 11.º, 1.ª parte, sobrepondo-lhe assim o referido na 2.ª parte dessa mesma norma legal.
- 1.27. Sustenta igualmente que o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela I... se apresenta intempestivo, já que foi apresentado, não nos 90 dias posteriores ao termo do prazo de pagamento da primeira prestação de IMI, mas nos 90 dias posteriores ao termo do prazo de pagamento da segunda prestação.
- 1.28. Em termos finais, a Requerida conclui, pois, pela legalidade das liquidações de IMI em questão e pela extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela I... .
- 1.29. Os Requerentes apresentaram um requerimento em que, em resposta à exceção de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela I... defendendo a sua improcedência.
- 1.30. A Requerida, notificada por este Tribunal para responder ao referido requerimento, respondeu mantendo o entendimento de que a contagem do prazo de 90 dias para apresentação da pretensão demolitória das liquidações aqui em causa se deve iniciar com o termo do prazo de pagamento voluntário da primeira prestação do IMI.
- 1.31. Os requerentes procederam à apresentação das suas alegações, pugnando pela procedência do pedido de promoção arbitral.

- 1.32. A requerida procedeu igualmente à apresentação das suas contra-alegações, pugnando pela manutenção das liquidações em causa.
- 1.33. Os Requerentes apresentaram um articulado superveniente em que expressam a sua discordância com o conteúdo da Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo 107/2012, articulado esse que foi junto aos autos.
- 1.34. Os Requerentes apresentaram ainda um requerimento, juntando aos autos cópia da Decisão do Tribunal Arbitral proferida no âmbito do processo 150/2012.
- 1.35. A Requerida, notificada por este Tribunal do teor do requerimento mencionado no ponto anterior, bem como para sobre ele se pronunciar, querendo, apresentou articulado superveniente, que foi junto aos autos.

2. FUNDAMENTAÇÃO

- 2.1. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.
- 2.2. A cumulação de pedidos e a coligação de Requerentes é legalmente admissível, sendo que os Requerentes se encontram regularmente representados por Advogado.
- 2.3. Tendo sido suscitada pela Requerida nos presentes autos a exceção de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela I... relativamente à Liquidação enunciada na subalínea c) da alínea G) do ponto 1.3. supra, importa, antes de mais, apreciar tal questão prévia.

I – QUESTÃO PRÉVIA

I.1. Fundamentação de Facto

- 2.4. Com relevo para a decisão da questão prévia suscitada nos presentes autos, mostram--se provados os seguintes factos:

- A) A F... foi notificada, com respeito ao ano de 2010, da Liquidação de IMI nº ..., num montante total de € 19.759,20, cujo prazo de pagamento voluntário, a efectuar numa prestação única, terminou a 31 de julho de 2012;
- B) A F... foi notificada, com respeito ao ano de 2011, da Liquidação de IMI nº ..., num montante total de € 19.759,20, cujo prazo de pagamento voluntário, a efectuar numa prestação única, terminou a 31 de julho de 2012;
- C) A I... foi notificada, com respeito ao ano de 2010, da Liquidação de IMI nº ..., num montante total de € 16.865,68, a efectuar em duas prestações, sendo que a primeira delas apresentava um prazo de pagamento voluntário até 30 de Abril, e, a segunda delas, um prazo de pagamento voluntário com termo a 30 de setembro de 2012;
- D) A I... foi notificada, com respeito ao ano de 2011, da Liquidação nº ..., num montante total de € 39.091,76, a efectuar numa prestação única, cujo prazo de pagamento voluntário terminou a 31 de outubro de 2012;
- E) Os Requerentes procederam ao pagamento das liquidações de IMI acima referidas, dentro dos prazos de pagamento voluntário supra mencionados.

I.2. Fundamentação de Direito

- 2.5. Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) do Lei 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”) e 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), o pedido de pronúncia arbitral deverá ser apresentado, relativamente aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.
- 2.6. Conforme decorre do artigo 84.º do CPPT, constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias. Segundo refere o artigo 85.º do mesmo diploma, os prazos de pagamento voluntário são os regulados nas leis tributárias.

- 2.7. De acordo com o disposto no artigo 113.º, n.º 2 do Código do IMI, a liquidação deste imposto é efectuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele a que o imposto diz respeito. Nos termos do n.º 1 do artigo 120.º do mesmo diploma, o imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de abril e setembro, desde que o seu montante seja superior a Euros 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuado de uma só vez, durante o mês de Abril.
- 2.8. Conforme resulta, assim, do disposto nos referidos artigos, embora o ato autonomamente sindicável seja o ato de liquidação de IMI, o prazo para contestar a sua legalidade apenas deverá ser contado a partir do termo do prazo de pagamento do imposto nele apurado. Devendo este ser pago, nos termos da lei, em mais do que uma prestação, apenas com o termo da última daquelas (pressupondo, naturalmente, a não verificação de situações de vencimento antecipado) é que se poderá assim iniciar a contagem do prazo referido no artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável, no âmbito do processo arbitral, *ex vi* o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”).
- 2.9. Tal conclusão resulta, aliás, clara da natureza indivisível do ato de liquidação, bem como da necessidade – de resto, enfatizada pela própria Requerida – de, relativamente à mesma liquidação de IMI - que, nos termos da lei deva ser paga em duas prestações - não serem proferidas decisões administrativas ou judiciais contraditórias.
- 2.10. É que – reiteremos –, não sendo qualquer das prestações de pagamento de IMI autonomamente sindicável – mas apenas o acto de liquidação a que aquelas se refiram -, considerar que o prazo de pagamento voluntário da dívida de IMI termina com o termo do prazo de pagamento da primeira prestação prevista no n.º 1 do artigo 120.º do Código do IMI viola frontalmente o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º. 10/2011, de 20 de Janeiro e 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

- 2.11. Ou seja, sendo o ato de liquidação de imposto uno e indivisível, e sendo este autonomamente impugnável no prazo de 90 dias contados sobre a data do termo do prazo legalmente estipulado de pagamento das prestações tributárias dele decorrentes, não se poderá alcançar outra conclusão se não a de que apenas com o termo do prazo de pagamento da última das prestações de IMI, prevista no n.º 1 do artigo 120.º do código daquele imposto, é que se poderá iniciar a contagem do prazo de impugnação administrativa, judicial ou arbitral de liquidação do respetivo ato de liquidação.
- 2.12. Em face do exposto, conclui-se assim pela improcedência da questão prévia de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral.
- 2.13. Inexistindo quaisquer outras exceções que obstem ao conhecimento do presente pedido, cumpre agora apreciá-lo e quanto a ele decidir.

II – O PEDIDO DOS REQUERENTES

- 2.14. Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se as liquidações de IMI acima enunciadas, relativas aos anos de 2010 e 2011, no valor total de € 95.475,48, enfermam de ilegalidade por violação do disposto no artigo 49.º, 3.º e 11.º do EBF.

II.1. Fundamentação de Facto

- 2.15. Com relevo para a apreciação da pretensão dos Requerentes, acima enunciada, mostram-se provados os factos elencados no ponto 2.4. supra, e ainda os seguintes:
- A) O F... é um fundo de investimento imobiliário fechado (“FIIF”) de subscrição particular, constituído em 30 de janeiro de 2008, e cujas unidades de participação são subscritas por investidores qualificados;

- B) O I... é um FIIF de subscrição particular (“FIIFSP”), constituído em 21 de dezembro de 2006, cujas unidades de participação são detidas por investidores não qualificados;
- C) Os Requerentes beneficiaram, até ao final do ano de 2009, da redução a metade das taxas de IMI aplicáveis aos imóveis integrados no seu ativo, conforme previsto no artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), na redação dele em vigor até 31 de dezembro de 2009;
- D) Na sequência das alterações introduzidas no artigo 49.º do EBF pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, a AT não aplicou, com referência aos anos de 2010 e 2011, a supra referida redução a metade das taxas de IMI aplicadas a FIIFSP detidos por investidores não qualificados.

II.2. Fundamentação de Direito

- 2.16. Nos presentes autos, discute-se, no essencial, se o benefício fiscal contemplado no n.º 2 do artigo 49.º do EBF, na redação que lhe foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro), relativo à redução para metade da taxa de IMI aplicável aos imóveis integrados em FIIFSP, detidos por investidores não qualificados, constituídos após novembro de 2006, se apresenta como um benefício temporário, e, em caso afirmativo, quais as consequências que a sua revogação, operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), poderá acarretar na esfera dos Requerentes.
- 2.17. Segundo entendem os Requerentes, sendo aplicável ao benefício, contemplado em 2007, 2008 e 2009 no n.º 2 do artigo 49.º do EBF, o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do mesmo diploma - também ele introduzido em 2007, pela Lei Orçamental para tal ano (e nos termos do qual os benefícios fiscais constantes da parte II e III do EBF vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando as normas que os instituem disponham em contrário), aquele dever-se-á considerar como temporário.

- 2.18. Esta qualificação resulta evidenciada na doutrina, nos termos da qual os benefícios fiscais “*dizem-se temporários quando a lei fixa um limite temporal à duração do benefício*” (Nuno Sá Gomes), sendo que “*os benefícios fiscais temporários caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos*” (Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos).
- 2.19. Este entendimento é confirmado, segundo alegam ainda os Requerentes, pelo n.º 2 do artigo 142.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2012), que veio prorrogar por mais 5 anos determinados benefícios fiscais temporários cuja manutenção se pretendia (entre os quais se encontra o artigo 49.º do EBF), pois caso contrário estes caducariam em 31 de Dezembro de 2011.
- 2.20. O que esteve na origem da criação de um prazo de caducidade dos benefícios fiscais temporários foi, segundo alegam ainda os Requerentes, não apenas o propósito de estabelecer um limite máximo para aplicação do benefício fiscal, mas também e sobretudo o propósito de estabelecer um limite mínimo, garantindo aos contribuintes que, pelo menos, pelo prazo de cinco anos, os benefícios fiscais temporários lhes são aplicáveis.
- 2.21. A Requerida, ao invés, sustenta que “temporários” são apenas os benefícios fiscais com carácter temporário que, com essa epígrafe, integram a Parte III do EBF, e não também os benefícios com carácter estrutural a que se refere a Parte II do mesmo diploma, onde se inclui o artigo 49.º do EBF, na sua redação em vigor entre 2007 e 2010.
- 2.22. O benefício fiscal contido no artigo 49.º do EBF tem, pois, natureza estrutural, como resulta da sua inclusão na Parte II do EBF.
- 2.23. O prazo referido no artigo 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.
- 2.24. Ora, embora reconhecendo a dificuldade da tarefa do intérprete e aplicador do Direito *in casu*, não nos parece que se possa adotar a posição perfilhada pela Requerida nos presentes autos.

- 2.25. E isto porque, embora o legislador tenha, em 2007, no quadro da Lei Orçamental para tal ano, incluído alguns benefícios fiscais na “Parte II” do EBF, que tem como epígrafe “Benefícios Fiscais Com Carácter Estrutural” e, outros, na “Parte III” do mesmo diploma, que tem como epígrafe “Benefícios Fiscais com Carácter Temporário”, o que é certo é que, na Parte II, podemos encontrar benefícios fiscais que, nos termos das normas que os instituem, apenas serão aplicáveis até determinada data. É o caso dos benefícios contemplados, em 2007, nos artigos 17.º, 33º, 34º, 34-A.º ou 39º.
- 2.26. Perante tal constatação, e sendo inequívoco que, na Parte II do EBF se encontram vertidos diversos benefícios fiscais temporários, não nos parece que a inclusão do benefício contemplado no artigo 49.º do EBF na Parte II daquele diploma tenha *de per si* força suficiente para afastar a sua natureza temporária.
- 2.27. O segundo aspeto que importará, assim, agora analisar será então o de saber se o intérprete deverá atribuir natureza temporária apenas aos benefícios em cuja norma instituidora o legislador optou por referir expressamente um horizonte temporal mínimo de aplicação do benefício fiscal nela previsto ou se, ao invés, deverá também alargar a atribuição de tal natureza aos benefícios abrangidos pelo n.º 1 do artigo 3.º do EBF. Vejamos, então.
- 2.28. O artigo 3.º do EBF, na redação que lhe foi introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro – então, artigo 2.ª -A (Orçamento do Estado para 2007) – mantida mesmo após a republicação da EBF operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho -, dispõe o seguinte:

“Artigo 3.º

Caducidade dos benefícios fiscais

1 – As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes ii e iii do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.

- 2 - *São mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário.*
- 3 - *O disposto no n.º 1 não se aplica aos benefícios fiscais constantes dos artigos 16.º, 17.º, 18.º, 21.º, 22.º, 23.º, 24.º e 44.º, bem como ao capítulo v da parte ii do presente Estatuto”.*

- 2.29. Conforme foi sublinhado pelos Requerentes e pela Requerida, o artigo 3.º do EBF, tem como antecedente o artigo 14.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.
- 2.30. Acompanhando aqui Jorge Lopes de Sousa, na sua Declaração de Voto de Vencido proferida no âmbito do processo n.º 150/2012 – T, “esta norma foi eliminada da LGT pela mesma Lei n.º 53-A/2006, ao mesmo tempo que foi introduzido no EBF o artigo 2.º-A, pelo que, tratando da mesma matéria (período de vigência de benefícios fiscais e salvaguardada de direitos adquiridos) é evidente que aquela norma da LGT é o antecedente legislativo deste último, tendo-se por inseri-la no Estatuto dos Benefícios Fiscais. A razão de ser daquela norma da LGT transparece da respetiva autorização legislativa em que se baseou o Governo para a aprovar (Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto) que indica como sentido da autorização, no seu artigo 2.º: 7) *Regular o período de vigência dos benefícios fiscais, em termos de assegurar a sua previsibilidade, em obediência ao princípio da segurança jurídica, e a avaliação periódica dos respectivos resultados”.*
- 2.31. E, continuando a seguir Jorge Lopes de Sousa, “conclui-se, assim, que a norma do atual artigo 3.º (como o anterior artigo 2.º- A do EBF e o artigo 14.º, n.º 1, da LGT, na redação inicial) visa, primordialmente, assegurar *a previsibilidade que é exigida pelo princípio da segurança jurídica*, princípio de valor constitucional, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa), embora também tenha em vista impor ao legislador a avaliação periódica dos resultados da aplicação dos benefícios fiscais. Por isso, o prazo de cinco anos previsto no artigo 3.º, n.º 1, do EBF, não é apenas um prazo

máximo de duração dos benefícios fiscais, mas também *um prazo mínimo*, que os contribuintes podem justificadamente prever que será o prazo durante o qual podem usufruir do benefício fiscal, sempre que a norma que o consagra não disponha em contrário, pois só assim se atinge o objetivo de permitir a previsibilidade da manutenção e caducidade de benefícios fiscais”.

- 2.32. Estas constatações são, de resto, reforçadas por dois elementos, a saber: (1) No Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2007, refere-se *expressis verbis* que “as alterações introduzidas ao EBF dão acolhimento a algumas das recomendações da Comissão de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, em especial as que preconizam: (i) o reforço da caducidade das normas que os instituem (...)” (cfr. pág. 55); (2) No “Relatório do Grupo de Trabalho Criado Por Despacho de 1 de Março de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças” – “Reavaliação dos Benefícios Fiscais” (*in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, setembro de 2005, Almedina), recomenda-se que a “regra de caducidade se aplique à generalidade dos benefícios fiscais propriamente ditos, afastando os desagravamentos fiscais definidos no artigo 3.º do EBF, ocorrendo no início do sexto ano subsequente ao da entrada em vigor do benefício, a menos que o legislador expressamente disponha em sentido diferente, isto é, preveja um **prazo menor** ou maior de vigência” (negrito nosso).
- 2.33. Ora, em face destas considerações, e estabelecendo o artigo 3.º, n.º 1 do EBF um prazo mínimo de vigência dos benefícios por ele abrangidos, não vemos porque não deverá o artigo 49.º do EBF ser considerado como um benefício fiscal temporário.
- 2.34. Perante tal primeira conclusão, quais as consequências jurídicas que decorrem, assim, para os Requerentes da revogação, operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, do benefício fiscal contemplado no n.º 2 do artigo 49.º do EBF, na redação que lhe foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro), relativo à redução para metade da taxa de IMI aplicável aos imóveis integrado, em 2010 e 2011, no seu ativo dos Requerentes?

- 2.35. A resposta apenas poderá já ser uma, a saber, a de que, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, no artigo 3.º, n.º 2, ambos do EBF, tal revogação não poderá ser-lhes imediatamente aplicável, apenas operando efetivamente relativamente a eles no termo do prazo de caducidade de tal benefício, a saber, em 31 de dezembro de 2011.
- 2.36. Com efeito, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 do EBF, as normas que alterem benefícios fiscais temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos.
- 2.37. O artigo 11.º, n.º 1 do EBF contem, conforme sublinharam os Requerentes, uma imposição de ultra atividade das normas que conferem benefícios fiscais (i.e., de manutenção de tais normas após a sua revogação), relativamente aos sujeitos passivos que delas aproveitassem aquando da sua revogação.
- 2.38. Os benefícios fiscais temporários são, pois, fonte de direitos adquiridos para os contribuintes que deles beneficiem, pelo menos durante o prazo pelo qual foram inicialmente concedidos, devendo tais contribuintes ficar salvaguardados durante este prazo de normas que alterem ou revoguem os benefícios em questão.
- 2.39. O artigo 3.º do EBF enuncia, de resto, o mesmo princípio.
- 2.40. Com efeito, e acompanhado aqui, mais uma vez, Jorge Lopes de Sousa, na sua Declaração de Voto de Vencido proferida no âmbito do processo n.º 150/2012 – T, “o n.º 1 do artigo 3.º do EBF não assegura que quem se encontre numa situação em que usufrua de benefícios fiscais tenha direito a mantê-los por cinco anos, mas apenas que as normas que os criam vigorarão durante cinco anos, se não dispuserem em contrário (n.º 1). Por isso, se, por exemplo, um contribuinte adquire o direito no 3.º ano de vigência de uma norma, o que lhe assegura o n.º 1 do artigo 3.º é que, não havendo disposição em contrário, poderá usufruir do benefício fiscal nesse 3.º ano e nos dois subsequentes. Da letra do n.º 1 do artigo 3.º resulta que a disposição em contrário que permite o afastamento da vigência de um benefício fiscal durante cinco anos tem de ser *a norma que o consagra*: a parte final, «salvo quando disponham em contrário», reporta-se às «normas que consagram os benefícios fiscais». Assim, o n.º 1 só admite o afastamento da sua

estatuição quando a própria norma que consagra o benefício fiscal dispõe em contrário, estabelecendo uma vigência diferente dos cinco anos previsíveis. Aliás, só com uma interpretação deste tipo se satisfaz o desígnio de garantir a previsibilidade quanto à duração dos benefícios fiscais, que legislativamente se pretendeu assegurar. Por seu turno, o n.º 2 assegura que quem adquira um benefício fiscal durante a vigência de uma norma que o consagra mantém o direito a usufruir dele, salvo disposição em contrário. Assim, no exemplo aventado, quem adquira um benefício fiscal no 3.º de vigência da norma que o consagra manterá o direito a usufruir do benefício fiscal até ao previsível termo de vigência da norma, isto é, nesse 3.º ano e nos dois anos subsequentes. Só não se manterá este benefício fiscal se existir «*disposição legal e contrário*», pois a parte final do n.º 2, estabelecendo que o aí estatuído é prejudicado pela existência de disposição legal em contrário, condiciona a sua estatuição”.

- 2.41.** Ou seja, tendo em conta o disposto nos artigos 3.º e 11.º do EBF, não bastaria ao legislador da Lei do Orçamento do Estado para 2010 revogar o benefício fiscal aqui em causa, caso pretendesse que este não fosse mais aplicável a contribuintes que então se encontrassem na situação dos Requerentes; exigir-se-lhe-ia mais, a saber, a introdução de uma disposição legal que claramente estabelecesse a inaplicabilidade do disposto no n.º 2 do artigo 3.º *in fine* e no n.º 1, artigo 11.º *in fine* do EBF à revogação de benefícios fiscais temporários, por ele operada.
- 2.42.** Neste sentido, parece-nos, assim, de todo irrelevante entrar em linha de conta com o valor reforçado ou não reforçado do EBF. É que, através da Lei do Orçamento do Estado para 2010, o legislador não revogou os artigos 3.º ou 11.º do EBF; revogou sim parte do benefício fiscal contemplado no artigo 49.º do EBF.
- 2.43.** Ora, não tendo revogado o n.º 2 do artigo 3.º ou o artigo 11.º do EBF, tais normas de aplicação subsidiária sobre aplicação da lei no tempo, não poderão deixar de ser consideradas para aferir dos efeitos da revogação de normas que contemplem benefícios fiscais.

- 2.44.** Como sublinham os Requerentes, o artigo 3.º do EBF (assim como o artigo 11.º do mesmo diploma) não pretende, de resto, por qualquer forma, estabelecer que os benefícios fiscais temporários não possam ser revogados; o que resulta daquela disposição legal é simplesmente que, sendo revogados benefícios fiscais temporários, os mesmos continuam a ser aplicáveis até ao termo do prazo pelo qual foram inicialmente previstos (no caso cinco anos), apenas e somente aos sujeitos passivos que já estivessem a beneficiar dos mesmos.
- 2.45.** Ou seja, o legislador ordinário pode - a todo o tempo e cumprindo os ditames constitucionais – revogar benefícios fiscais temporários. Se assim proceder, tal revogação, contudo, não produzirá efeitos imediatos na esfera dos sujeitos passivos que já se encontrem a aproveitar de tais benefícios, a não ser que assim seja expressamente previsto pelo legislador aquando da sua revogação.
- 2.46.** Perante as conclusões supra alcançadas, entendemos, assim, que:
- Tendo os Requerentes beneficiado legalmente, até ao final do ano de 2009, da redução da taxa de IMI prevista no artigo 49.º, n.º 2, do EBF, na redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2007;
 - Tendo tal redução de taxa sido revogada aos fundos de investimento imobiliários fechados, detidos por investidores não qualificados, com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2010, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória específica,
- o não reconhecimento aos Requerentes, nos anos de 2010 e 2011, do direito ao referido benefício fiscal, até então contemplado no artigo 49.º, n.º 2 do EBF, viola os n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do EBF, bem como o artigo 11.º do mesmo diploma.
- 2.47.** Esta conclusão prejudica a apreciação do pedido subsidiário de violação dos princípios constitucionais da confiança, da proteção, da boa-fé e da segurança jurídica, apresentado pelos Requerentes.

3. DECISÃO

Atento tudo o exposto, julga-se improcedente a questão prévia da extemporaneidade do pedido de pronuncia arbitral, e procedente o pedido de ilegalidade das liquidações de IMI referidas na alínea G) do ponto 1.3., respeitantes aos anos de 2010 e 2011, anulando-se parcialmente tais liquidações, conforme peticionado pelos Requerentes e condenando-se a Requeida no reembolso dos valores indevidamente liquidados aos Requerentes, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios vencidos e vincendos até integral reembolso dos montantes por aquela pagos.

* * *

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 € 47.737,92 (quarenta e sete mil setecentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos).

Nos termos do art.º 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo devidas pela Requerida.

* * *

Notifique.

Lisboa, 12 de Junho de 2013

* * *

O Árbitro
Jorge Carita