

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 3/2013-T

Tema: IMI - Artigo 49.º do EBF; Caducidade dos benefícios fiscais

Proc n.º 3/2013 - T

ACÓRDÃO

I - RELATÓRIO

A... - FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, contribuinte fiscal n.º ... (abreviadamente, “**A...**”), **B... - FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, contribuinte fiscal n.º ... (abreviadamente, “**B...**”), e **C... - FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, contribuinte fiscal n.º ... (abreviadamente, “**C...**”), em conjunto (e também doravante denominados “**Requerentes**” ou **FIIFs**), representados por **D... - ... FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A.**, contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Avenida ..., Lisboa, na qualidade de sociedade gestora,

vieram nos termos do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011 (doravante “**RJAT**” - Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), **requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo.**

Objeto do pedido:

Os Requerentes pretendem a pronúncia do presente Tribunal com vista

- (i) à declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis (“**IMI**”) emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**”) *infra* identificadas, no montante total de € 85.588,07, relativas aos anos de 2010 e 2011 - cf. **docs. n.ºs 1 a 4, juntos com a PI (petição inicial)**
- (ii) à anulação integral de tais liquidações, e

- (iii) à condenação da AT no reembolso da quantia indevidamente paga (€ 85.588,07) com respeito a tais liquidações, acrescida dos devidos juros indemnizatórios.

Fundamentos do pedido (em síntese):

O A...é um fundo de investimento imobiliário fechado (“**FIIF**”) de subscrição particular, que foi constituído em 9 de novembro de 2006 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados.

O B... é um FIIF de subscrição particular, que foi constituído em 18 de dezembro de 2006 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2010 e em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados.

O C... é um FIIF de subscrição particular, que foi constituído em 17 de novembro de 2008 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados.

O art.º 49º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“**EBF**”) na redação 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 - “**LOE 2007**” -, com ligeiras alterações subsequentes, estabelecia uma isenção de IMI aplicável aos FIIF de subscrição particular por investidores qualificados (como é o caso dos Requerentes).

De acordo com as alterações introduzidas ao art.º 49º do EBF pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2010 (“**LOE 2010**”), foi revogada a isenção de IMI aplicável aos FIIF, sem que tenha sido introduzida qualquer norma transitória específica.

Posteriormente, o art.º 49º do EBF veio a ser novamente alterado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2011 (“**LOE 2011**”), passando apenas os FIIF de subscrição pública a beneficiar novamente da isenção de IMI.

Na sequência das referidas alterações ao art.º 49º do EBF a AT deixou de aplicar a isenção estabelecida na anterior redação do art.º 49º do EBF, tendo emitido as correspondentes liquidações de IMI respeitantes aos anos de 2010 e 2011.

Estas liquidações de IMI relativas aos anos de 2010 e 2011 e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de setembro de 2012, perfazem a importância total de € 85.588,07.

Os Requerentes procederam já ao pagamento voluntário das liquidações em crise nos presentes autos.

Todavia reputam ilegais tais liquidações porquanto violam o regime de isenção aplicável decorrente do disposto no artigo 49º, do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais), na redação dada pela Lei do Orçamento de 2007, em conjugação com o disposto nos artigos 3º e 11º, do EBF [vigência da isenção por 5 anos, porquanto se trata de benefício fiscal temporário], em conjugação com os princípios constitucionais da **proteção da confiança** e na ausência de norma transitória que permitisse a utilização da prerrogativa prevista no citado artigo 11º, do EBF [A exclusão do regime de isenção em causa, operada pelo artigo 109º da Lei nº 3-B/2010, só produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012, ou seja, posteriormente ao termo do quinto ano volvido após o início da vigência da Lei nº 53-A/2006¹].

Assim, e em síntese:

- a) Todos os benefícios fiscais previstos no E.B.F., salvo quando a lei o exclua, têm natureza meramente temporária, caducando no termo do quinto ano posterior ao da sua entrada em vigor.
- b) O prazo referido no art. 3º nº 1, do E.B.F. constitui um prazo mínimo e não apenas um prazo máximo de duração dos benefícios previstos nas partes II e III do E.B.F..
- c) Nessa medida, a revogação do art. 49º nº 2, do E.B.F., mantido em vigor pela norma de direito transitório do art. 88º, alínea j), da Lei nº 53-A/2006, apenas poderia ter eficácia a partir de 1 de Janeiro de 2012, não abrangendo, assim, o IMI respeitante a 2010 e 2011, cujas liquidações deveriam ser anuladas.

¹ Os requerentes extraem estas conclusões com fundamento no disposto nos arts. 2º-A, nº 1, do EBF (atual artigo 3º-1, por força da renumeração operada pelo artigo 5º do DL nº 108/2008, de 26 de junho), aditado pelo artigo 83º-1, da Lei nº 53-A/2006: as normas sobre benefícios fiscais constantes das partes II e III vigoram durante 5 anos, salvo quando a Lei dispuser em contrário.

A Autoridade Tributária e Aduaneira manteve os atos tributários sob impugnação, conforme comunicou ao CAAD (Cfr artº 13º, do RJAT).

Cumpridos os necessários e legais trâmites processuais, designadamente os previstos no Decreto-Lei 10/2011, de 20/01 e na Portaria 112-A/2011, de 22/03, foi constituído em 4-3-2013 [cfr. *ata de constituição*] este Tribunal Coletivo, após prévia designação dos árbitros pelo presidente do Conselho Deontológico do CAAD e consequente aceitação do encargo pelos mesmos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou **resposta** ao pedido, mantendo, no essencial, as posições assumidas na fase administrativa do processo e concluindo pela total improcedência desta ação.

Alegou, no essencial:

A temporalidade, no sentido de todos os benefícios fiscais terem uma duração simultaneamente máxima e mínima, não é característica de todos os benefícios fiscais a que se refere o E.B.F e, em particular, do benefício fiscal do art. 49º, mas apenas dos benefícios fiscais a que se refere a Parte III do E.B.F..

Temporários são apenas os benefícios fiscais com esse mesmo carácter que, sob essa epígrafe, integram a parte III, do EBF e não os benefícios fiscais com carácter estrutural a que se refere a Parte II, do mesmo EBF..

O legislador do E.B.F. discriminou, assim, entre benefícios fiscais com prazo predeterminado de duração que resulta do preenchimento dos seus pressupostos, e benefícios fiscais de duração indeterminada, mas cujas normas instituidoras, não obstante, estão sujeitas a um prazo de caducidade.

Era uma ideia consensual, desde o já longínquo *projecto de Estatuto dos Benefícios Fiscais de Sousa Franco e Alberto Xavier*, o de que as normas instituidoras de benefícios fiscais deveriam ter geralmente carácter temporário.

Com efeito, essa proposta de consagração de uma regra geral de transitoriedade das normas sobre benefícios fiscais constava já do *projecto de Estatuto dos Benefícios Fiscais de Alberto Xavier e Sousa Franco* elaborado em 1969 no Centro de Estudos Fiscais, que, no art. 10º, nº 1, estabeleceria o prazo normal de duração de 10 anos das isenções dos

impostos sobre o rendimento, e seria defendida por Paulo Pitta e Cunha, in “A Reforma Fiscal”, Lisboa, 1990, págs. 96 e 97, o qual preconizava justamente um limite de cinco anos para a duração dos benefícios fiscais, não vindo, no entanto, essas propostas a ter expressão concreta.

A temporalidade permitiria confirmar periodicamente se ainda se justificava, ou não, o interesse público por que os benefícios fiscais foram concedidos.

A conclusão de que, para efeitos do prazo de caducidade a que se refere o art. 3º nº 1, do E.B.F., se consideram temporários todos os benefícios fiscais previstos no E.B.F. e não apenas os benefícios fiscais previstos na sua parte III, os únicos que o legislador designou como temporários, carece, assim, de qualquer base legal, já que o próprio legislador designaria de estruturais os benefícios fiscais não temporários.

Neste sentido, já a decisão emanada por este Tribunal Arbitral, no âmbito do processo 107/2012-T, refere que “ (...) o legislador teve a opção de incluir na norma em questão – art.49º do EBF – a definição de um período temporal mínimo e/ou máximo de aplicação, conferindo-lhe, desta 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.3º do EBF “.

A afirmação de que o prazo a que se refere o art. 3º nº 1, do E.B.F. ser um prazo mínimo com carácter impositivo, que o legislador ordinário não poderia subsequentemente pôr em causa, contradiz a natureza não reforçada do E.B.F..

Na verdade, o E.B.F. não é, tal como a L.G.T., apesar dos objetivos que lhe presidem, uma lei reforçada, nos termos do atual art. 112º nº 3, da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.), que transformaria, com a Segunda Revisão, no então art. 115º nº 2, em direito positivo a expressão doutrinária “**lei reforçada**”.

Por não ter sido reposta a isenção abolida pela Lei do Orçamento de Estado para 2011 (Lei nº 55-A/2010), ficaram sujeitos a IMI os bens 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, ou que não tivessem realizado aumentos de capital após essa data e, bem assim, os 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, terminaria.

Teve lugar em 2-5-2013 a reunião a que alude o citado artigo 18º, do RJAT – cfr ata.

Por não ter sido requerida nem oficiosamente determinada, não houve produção de provas adicionais [Cfr arts 16º-e) e 17º-1, do RJAT].

Por acordo das partes, aceite pelo Tribunal, as alegações foram produzidas por escrito² (Cfr deliberação do Tribunal de 2-5-2013 ditada para a ata na reunião a que alude o artigo 18º, do RJAT), tendo a requerente junto ainda cópia do acórdão proferido no processo arbitral nº 107/2012 - T, do CAAD³, com objeto idêntico ao dos autos e documentos comprovativos da natureza dos investidores nas unidades de participação dos Fundos requerentes, enquanto investidores qualificados.

Este Tribunal é competente para dirimir o litígio.

O processo é o próprio e as partes são legítimas e têm personalidade e capacidade jurídica, estando devidamente representadas.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi tempestivo.

Não há outras questões prévias ou exceções para além das já apontadas e decididas.

Cumpre apreciar o mérito dos pedidos.

II – FUNDAMENTAÇÃO

A – OS FACTOS PROVADOS

Os factos essenciais para o objeto do litígio que se mostram provados são seguintes:

² A requerente apresentou um requerimento, que denominou “articulado superveniente” e que foi convolado em alegações.

³ São alegadamente imputados a esta decisão arbitral diversos erros interpretativos, em matéria de Direito.

a) O “A...” é um fundo de investimento imobiliário fechado (“**FIIF**”) de subscrição particular, que foi constituído em 9 de novembro de 2006 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados;

b) O “B...” é um FIIF de subscrição particular, que foi constituído em 18 de dezembro de 2006 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2010 e em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados;

c) O C... é um FIIF de subscrição particular, que foi constituído em 17 de novembro de 2008 e cujas unidades de participação eram, em 31 de dezembro de 2011, detidas integralmente por investidores qualificados;

d) A Administração Tributária efetuou as liquidações de IMI documentadas⁴ (*Docs 1 a 4 juntos com a petição inicial*) dos anos de 2010 e 2011 e relativas a diversos imóveis propriedade dos Fundos requerentes, tudo na importância total de € 85.588,07 e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30-9-2012.

e) Os requerente efetuaram o pagamento de tais liquidações

Não há factos essenciais não provados.

B – MOTIVAÇÃO

Para a convicção do Tribunal Arbitral relevaram os documentos juntos e a informação nº 72/2013, de 17-1-2013, da Direção de Serviços do IMI, em “substituição” do processo administrativo, considerando a natureza automática dos benefícios fiscais e a competência, para o efeito, dos Serviços de Finanças da área da situação física dos imóveis beneficiandos (cfr artigo 136º, do CIMI).

⁴ Liquidação nº ..., do ano de 2011, no valor de € 40.933,89 [...] (Doc 1);

Liquidações adicionais nº..., do ano de 2010, € 21.969,60 e 2011461947903, do ano de 2011, € 21.969,60[...] (Docs 2 e 3) e

Liquidação nº ... do ano de 2011, € 714,98 [...] (Doc 4)

C – O DIREITO

Questão decidenda:

Saber se as liquidações de IMI relativas aos anos de 2010 e 2011 e objeto desta impugnação, na importância total de € 85.588,07 padecem de ilegalidade decorrente da violação de norma de isenção e do princípio constitucional da confiança.

Está em causa, concretamente, apurar se os requerentes deveriam ou não continuar a usufruir do benefício fiscal de isenção de IMI após a entrada em vigor da alteração ao artigo 49º, do EBF efetuada pela Lei do Orçamento do Estado para 2010 [Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril] que revogou a isenção de IMI aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário Fechados [abreviadamente, FIIF], de subscrição particular, sem ter previsto qualquer norma transitória específica.

Para melhor facilidade expositiva, começaremos por ver o quadro legal inicial [à data da constituição dos Fundos ora requerentes] e as alterações, relevantes, subsequentes.

À data da constituição dos FIIFs “A...” [9-11-2006] e “B...” [18-12-2006], vigorava o disposto no artigo 46º, do EBF com a seguinte redação:

“Ficam isentos de contribuição autárquica⁵ os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”.

E à data em que foi constituído o “C...” vigorava o artigo 3º, do EBF, na redação dada pelo DL nº 108/2008, de 26 de junho⁶ (que renumerou e republicou o EBF) [“(…)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.

⁵ A referência à *contribuição autárquica* deve entender-se feita ao IMI, nos termos do Dec.-Lei nº 287/2003, de 21-11.

⁶ O regime legal anterior ao DL nº 108/2008 manteve-se o mesmo.

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 (...)].

A **Lei nº 53-A/2006, de 19-12 (OE/2007)** veio dar a seguinte redação ao citado artigo 46º, do EBF:

Artigo 46.º

Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma

1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

2 - Os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de IMI e de IMT reduzidas para metade.

Por sua vez as alíneas a) e j) do artigo 88º, da citada LOE/2007 [**Disposições transitórias**] vieram estatuir:

a) São mantidos, nos termos em que foram concedidos, os benefícios fiscais constantes das partes II e III cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro 2006;

.....

j) O disposto no n.º 2 do artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais é aplicável, a partir da entrada em vigor da presente lei, 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 (sublinhado nosso) ou que realizem

aumentos de capital após esta data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação eram, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles.

Foram então ainda **aditados ao EBF** os seguintes artigos:

Artigo 83.º

Aditamento ao EBF

1 - São aditados ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, os artigos 2.º-A, 22.º-B, 39.º-A e 39.º-B, com a seguinte redacção:

«Artigo 2.º-A

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 14.º, 15.º, 21.º, 22.º, 22.º-A, 22.º-B e 40.º, bem como ao capítulo V do presente Estatuto.

Esta norma [artigo 2º-A, do EBF, a que corresponde o atual artigo 3º, do EBF] ao consagrar um período de vigência de 5 anos dos benefícios fiscais constantes das partes II – “Benefícios Fiscais com Carácter Estrutural” [arts 14º e segs]⁷ e III – “Benefícios Fiscais com Carácter Temporário [arts 57º e segs.]⁸, do EBF, veio “substituir”, em certa medida, o que até então [2007] dispunha o artigo 14º, da LGT,⁹ também alterado pelo artigo 89º, da LOE/2007.

⁷ Artigos 16º e segs, na redacção atual do EBF

⁸ Artigos 69º e segs., na redacção atual do EBF.

⁹ Dispunha então o **artigo 14º, da LGT**:

A razão de ser desta norma [e, conseqüentemente, da norma atual substituída] transparece da autorização legislativa [Lei 41/98, de 4 de agosto – artigo 2º]: “(...) *regular o período de vigência dos benefícios fiscais em termos de assegurar a sua previsibilidade em obediência ao princípio da segurança jurídica (...)*”

O regime de isenção dos FIIF, operada pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (LOE/2010 – Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2010) introduziu a seguinte alteração ao EBF:

/”(...)

CAPÍTULO XIV

Benefícios fiscais

SECÇÃO I

Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo 109.º

Alteração ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

Os artigos 32.º, 44.º, 47.º, 49.º e 70.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, abreviadamente designado por EBF, passam a ter a seguinte redacção:

“(...)

Artigo 49.º

[...]

1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

2 - (Revogado.)

(...)”

Adiante-se desde já que os benefícios fiscais conferidos aos FIIF de subscrição particular estavam (e estão atualmente) incluídos na Parte II do EBF.

Benefícios Fiscais

Sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que prevêm benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural.

A questão que se coloca será assim a de saber, se o prazo de caducidade, supletivo, de 5 anos a que alude o artigo 3º do EBF (2º-A, na redação de 2007), é exclusivamente aplicável aos benefícios fiscais de carácter temporário [parte III do EBF] ou, pelo contrário, se dele podem também usufruir os benefícios de carácter estrutural [parte II do EBF], *maxime* a isenção de IMI atribuída aos FIIF, de subscrição particular constituídos – como acontece no caso *sub juditio* – em 2006 e 2008.

Ou, colocada a questão numa perspetiva constitucional, se a caducidade do citado benefício fiscal dos FIIF antes do decurso de 5 anos violará o **princípio da proteção da confiança e da estabilidade legislativa** (grifado nosso).

Mais concretamente ainda:

Tendo em conta o disposto nos artigos 3º-1 [“As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente (EBF) vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário”] e 11º-1, do EBF [“As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário”] e o princípio constitucional da proteção da confiança e dever de boa fé [cfr., v.g., arts 2º e 18º, da Constituição] que estão subjacentes a estes normativos, apesar do anteriormente citado benefício fiscal previsto no artigo 49º-2, do EBF, ter sido revogado pela LOE2010, será que essa revogação só produzirá efeitos em relação aos FIIFs requerentes a partir de 1 de janeiro de 2012, considerando que a norma revogatória não estabeleceu qualquer regime transitório que permitisse a utilização da prerrogativa prevista no mencionado artigo 11º-1, do EBF e que, designadamente, implicasse a aplicação imediata da nova redação da lei aos contribuintes que se encontrassem a aproveitar do aludido benefício fiscal?

Esta questão foi já por diversas vezes equacionada pela Jurisprudência Arbitral Tributária [cfr. v.g., as decisões, proferidas pelos Tribunais constituídos no âmbito do CAAD, nos processos nºs 107/2012-T, 153/2012-T, 2/2013-T e 4/2013-T].

E o sentido daquelas decisões foi o da improcedência dos pedidos por não ser reconhecida a violação de lei e/ou do princípio da confiança jurídica na prática dos atos tributário de liquidação adicional de IMI em consequência da aplicação da lei nova antes do decurso do prazo de 5 anos de vigência da anterior e à luz da qual foram constituídos os FIIFs. Ir-se-á no entanto e salvo o devido respeito, divergir deste entendimento,

aproximando-nos do que foi sufragado pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no seu voto de vencido no acórdão arbitral proferido no citado processo n.º 153/2012-T, tese que veio também a ser adoptada na Decisão Arbitral proferida no âmbito do âmbito do processo n.º 120/2012.

Vejamos então.

Os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da tributação que impedem [cfr.art.º.2, n.º.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo dec.lei 215/89, de 1/7].

Do ponto de vista jurídico, e na ótica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objetiva e subjetiva do imposto.

E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o art.º.12, n.º.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais [cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 11/12/2012, proc.5810/12; Nuno Sá Gomes, **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**, C.T.F. 359, pág.75 e seg.; Nuno Sá Gomes, **Manual de Direito Fiscal, I**, 1996, Editora Rei dos Livros, pág.323 e seg.].

O que se acaba de referir não significa, porém, que seja admissível, sem quaisquer limitações, a revogação/alteração do regime de benefícios fiscais, designadamente quando estes foram estabelecidos de molde a criar, no mínimo, uma expectativa juridicamente tutelada de que tais benefícios se manteriam por um período razoável de tempo.

Uma característica saliente dos **Fundos de Investimento** (os quais se devem considerar uma espécie de patrimónios autónomos) em geral é a sua tipologia, vertida no artigo 3.º, do DL n.º 60/2002, de 20/3 [diploma que consagra o Regime Jurídico dos **Fundos de Investimento Imobiliário**].

Os **fundos de investimento** podem ser abertos, **fechados** ou mistos. São abertos os **fundos** cujas unidades de participação são em número variável, isto é, cujo número de subscritores e de capitais são suscetíveis de aumentar ou diminuir ao longo do tempo de

duração do fundo. Pelo contrário, são **fechados** os **fundos** de **investimento** cujas unidades de participação são em número fixo, portanto, cujo valor dos capitais a dispor pelo fundo são fixados num valor determinado aquando da constituição do fundo, só podendo vir a ser alterado por decisão em assembleia de participantes, mais havendo a referir que a oferta de distribuição de unidades de participação de **fundos** de **investimentos fechados** pode ser pública ou particular (cfr.artºs.2 e 3, do dec.lei 60/2002, de 20/3; Pedro Simões Coelho, **Fundos de Investimento Imobiliário, Regime Jurídico**, Cadernos do Mercado de Valores **Imobiliários**, nº.15, Dezembro de 2002, pag.202 e seg.).

Não obstante o Decreto-Lei nº 60/2002 ter iniciado uma revisão do regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário este regime foi instituído, inicialmente, pelo Decreto-Lei n.º 246/85, de 12 de Julho.

Logo após a criação deste diploma na ordem jurídica nacional o legislador entendeu atribuir aos fundos de investimento imobiliário um conjunto de benefícios fiscais relevantes nomeadamente isenção de Sisa nas aquisições de bens imóveis bem como isenção de Contribuição Predial (dec.lei 1/87, de 03/01).

Estes benefícios fiscais foram justificados pelo legislador, de acordo com o preâmbulo do diploma, *“O Governo reconhece o importante contributo que este novo tipo de instituições financeiras poderá trazer à formação das poupanças e à sua mobilização para investimentos no sector imobiliário. Acrescem os efeitos positivos que por essa via se induzirão nas indústrias da construção e no mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.*

Torna-se necessário, no sentido de estabelecer condições para criação de fundos de investimento com estas características, definir um quadro fiscal adequado.”

Os objectivos extra-fiscais prosseguidos via atribuição destes benefícios aos fundos de investimento imobiliários estavam pois relacionados com um propósito de reforço na estruturação e dinamização do mercado de capitais, criando produtos de investimento alternativos à poupança tradicional dos aforradores, mobilizando a indústria de construção e o mercado de arrendamento de imóveis para habitação e comércio.

Por outro lado, estes benefícios fiscais têm necessariamente em consideração as exigências impostas pelo legislador não só à criação de fundos de investimento imobiliário mas também à sua manutenção, nomeadamente em matéria de limites e rácios na composição do património, e nos montantes afectos à constituição do mesmo.

Diga-se que estes objectivos se mantinham perfeitamente atuais até 2010.

O art.º 2º-A, n.º 2, do EBF, introduzido pela citada Lei 53-A/2006, de 29/12 [e a que corresponde o artigo 3º, do EBF, na renumeração operada pelo DL n.º 108/2008, de 26 de junho], veio estatuir que 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.

Adiante-se desde já - e contrariando entendimento sufragado pela jurisprudência maioritária do CAAD citada -, esta **“disposição legal em contrário”** não há-de ser, porém, uma disposição *posterior* à vigência daquele artigo 2º-A, n.º 2, mas antes deve ser estabelecida em norma anterior que pura e simplesmente contrarie esse regime de manutenção de determinado benefício fiscal.

Doutro modo, revelar-se-ia algo absurda a norma do artigo 2º-A/2, do EBF se fosse entendida como permissão para um benefício fiscal adquirido durante a vigência de norma que o consagrou e, como tal, sujeito à regra ou salvaguarda da manutenção da sua vigência estar simultaneamente sujeito à exceção à mesma, ou seja, puder por mero ato legislativo ser extinto!

Ou, como se refere no voto de vencido (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa) no Ac. proferido no processo n.º 153/2012-T, do CAAD [a propósito do entendimento que fez vencimento de que o artigo 3º-2, do EBF deve ser interpretado como ressalvando a existência futura de norma que venha consagrar a eliminação retroativa de benefícios fiscais], *“(...) não se vislumbra o que é que [esta disposição], nesta interpretação, acrescentaria à regra básica do artigo 12º-1, do Código Civil (...)”*.

A questão *sub judicio* é – reafirma-se - saber se, constituídos os FIIFs quando vigorava um regime de isenção total de IMI e a garantia de que *“(...) as normas que prevêm benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural (...)”* [artigo 14º, da LGT, redação de 2006 e eliminada pela Lei n.º 53-A/2006 (LOE/2007), que introduziu então o artigo 2º-A, do EBF, a que, pela republicação do EBF operada pelo DL n.º 108/2008, de 26/6, corresponde o atual artigo 3º: [“(...) 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 (...)”].

O citado artigo 14º, da LGT transpõe a respetiva autorização legislativa da Assembleia da República (Lei nº 41/98, de 4 de agosto):

[“(...) 7) Regular o período de vigência dos benefícios fiscais em termos de assegurar a sua previsibilidade em obediência ao princípio da segurança jurídica (...)”].

E, no “Relatório do Grupo de Trabalho” criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, considerou-se que “a redação do preceito não foi feliz e o seu propósito não foi verdadeiramente alcançado”, uma vez que a norma não era clara sobre o respetivo âmbito de aplicação (ou seja, a que benefícios fiscais é que se deveria aplicar e o que é que se deveria considerar como benefícios fiscais de carácter estrutural) e, por outro lado, sobre se o referido prazo de cinco anos era um prazo máximo ou mínimo e ainda sobre se se poderia considerar que os benefícios fiscais abrangidos por esta norma haviam caducado em 2004 (i.e., cinco anos após a entrada em vigor da LGT) - cf. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 1898, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2005, pág. 80.*

Assim é que a recomendação desse relatório, que veio a ser acolhida justamente pelo art.º 3º do EBF, foi no sentido de clarificar, entre outros, que a regra de caducidade se aplicasse à “*generalidade dos benefícios fiscais propriamente ditos (...), 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*”.

Em qualquer caso, a introdução de um limite temporal de vigência para os benefícios fiscais em geral (inicialmente previsto no art.º 14º da LGT, tal como já referido, embora até aí sem qualquer aplicação prática) surge na sequência da recomendação do Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças.

Era assim clara a preocupação do legislador relativamente à segurança (confiança) jurídica e à conseqüente previsibilidade relativamente à vigência das normas que consagram benefícios fiscais.

E, por isso, independentemente de razões ou fundamentos para concluir ou não sobre a natureza do benefício fiscal – temporário ou estrutural -, afigura-se seguro que terá sempre de existir um prazo mínimo com que os contribuintes terão de contar quando é consagrado um benefício fiscal, especialmente com a natureza duma isenção (de IMI e

IMT, no caso), com associação de operações jurídicas associadas, mais ou menos complexas, para obter tal isenção (como será designadamente o caso de constituição de Fundos de Investimento Imobiliário Fechados, cujo estímulo para a sua constituição reside sobretudo nas isenções fiscais, *maxime*, em termos de IMI e IMT).

Sendo hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina [cfr.artº.9, do C.Civil; artº.11, da LGT; José de Oliveira Ascensão, **O Direito, Introdução e Teoria Geral**, Editorial Verbo, 4ª edição, 1987, pág.335 e seg.; J. Baptista Machado, **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**, Almedina, 1989, pág.181 e seg.; Nuno Sá Gomes, **Manual de Direito Fiscal, II**, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº.174, 1996, pág.363 e segs.) será a essa luz esta a interpretação que melhor se harmoniza com tais regras e princípios interpretativos em conjugação com os princípios da confiança, da estabilidade legislativa e da boa fé inerentes a um Estado de direito digno desta designação.

Não tendo a norma que consagrou o benefício fiscal disposto em sentido contrário, só pode concluir-se, à luz do exposto, pela “vigência” dessa norma pelo período de 5 anos relativamente aos contribuintes que usufruíam desses benefícios fiscais à data em que foi alterado esse regime de isenção, tornando-o inexistente, mais gravoso ou menos benéfico.

E foi certamente nesta linha que a própria Administração Fiscal, em situação paralela à deste processo, decidiu manter a redução de taxa às entidades referidas na alínea c) do nº 1 do artigo 43º, do EBF, verificadas que sejam as condições referidas no DL nº 55/2008, de 26 de março e na Portaria nº 170/2002, de 28 de fevereiro e durante cinco anos (no caso, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012) apesar da revogação do Regime de Benefícios Fiscais à Interioridade [cfr Informação vinculativa – Despacho de 18-1-2013 – Processo 4/2013].

Doutro modo, aplicação imediata dos novos, e mais gravosos para os contribuintes, regimes de benefícios fiscais redundaria sempre em intolerável violação do princípio da proteção da confiança numa altura em que se torna cada vez mais necessário vencer este relevante obstáculo estrutural ao investimento, designada e especialmente, internacional, e que é a imprevisibilidade do sistema fiscal português e da sua crónica instabilidade.

A propósito desta matéria, afigura-se trazer á colação os sábios ensinamentos do professor Jorge de Miranda, assim sintetizados¹⁰:

“O legislador tem um dever de boa fé perante os destinatários das normas que edite e estes o direito a verem salvaguardadas as expectativas que aquelas tenham provocado” [Jorge Miranda, Manual de Direito Constitucional, Tomo IV (Direitos Fundamentais) – 5ª Ed., Coimbra Editora, Ano de 2012].

Assim é que se outras razões não houvesse, impor-se-ia sempre a análise da questão à luz destes princípios constitucionais para concluir que se está perante normas que têm especialmente em vista assegurar a confiança e, conseqüentemente, provocarem uma convicção reforçada nos contribuintes no que tange à duração temporal do benefício fiscal de isenção.

Na verdade, não é aceitável nem crível que subscritores particulares constituam Fundos de Investimento Imobiliário Fechados, em que o grande atrativo era de natureza fiscal pelas isenções ou benefícios que proporcionavam, sujeitando-se à imprevisibilidade de duração de tais benefícios ou isenções nem é aceitável que um Estado democrático que subordine o seu poder legislativo ao princípio da boa fé e ao dever de proteção de confiança dos contribuintes, revogue ou altere a bel prazer um regime de isenções que, por natureza, pressupõe e impõe estabilidade.

Em conclusão: terá de manter-se na ordem jurídica a isenção de IMI, nos anos de 2010 e 2011 [data em que se perfaz o período de 5 anos a que alude o artigo 3º, do EBF], relativa a imóveis adquiridos pelos requerentes (Fundos de **Investimento Imobiliário** Fechados de subscrição particular constituídos por investidores não qualificados), de constituição a partir da data de entrada em vigor da Lei 53-A/2006, de 29/12 (1/1/2007), não lhes sendo aplicável nesses anos [2010 e 2011] o regime instituído pela Lei nº 3-B/2010, de 28-4 (LOE/2010) que, pelo seu artigo 109º, veio alterar o artigo 49º do EBF (revogando o seu nº 2) e assim limitando a aplicação daquelas isenções exclusivamente aos **fundos de investimento imobiliário** abertos, **fundos** de pensões e **fundos** de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional e assim deixando de fora a tipologia em que se integram os requerentes.

¹⁰ Cfr Jorge Miranda, **Manual do Direito Constitucional – Direitos Fundamentais**, Tomo IV, pp. 310 e ss.

O pedido de juros indemnizatórios.

Para além da anulação das liquidações e da consequente devolução dos respetivos montantes pagos, pedem os requerentes juros indemnizatórios vencidos e vincendos até integral devolução e “(...)juros de mora se a eles houver lugar(...)”.

O fundamento legal para o pedido de juros indemnizatórios encontra-se no artigo 43º, da LGT: são devidos ao contribuinte quando, designadamente, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ficar demonstrado que, por erro imputável aos Serviços, foi efetuado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Entende-se que há erro imputável aos Serviços que operaram a liquidação quando procede a respetiva reclamação graciosa ou impugnação.

E é o que sucede no caso *sub judicio*.

Têm assim os requerentes direito não só ao reembolso do imposto pago e que ora irá ser anulado, como ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa fixada nos termos do artigo 559º-1, do Cód Civil desde a data em que efetuaram o pagamento que ora lhes irá ser reembolsado, até à data do citado reembolso – Cfr artigo 43º- 4 e 5, da LGT.

Relativamente ao pagamento de juros de mora, esta obrigação só existirá a partir do termo do prazo de execução espontânea desta decisão anulatória – artigo 102º-2, da LGT.

III - DECISÃO

Em consequência do exposto, acordam os árbitros que constituem este Tribunal em julgar **totalmente procedente o pedido e, em consequência, decidem:**

- a) Anular as liquidações de IMI objeto do pedido;**
- b) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira na devolução do montante global de tais liquidações na importância de € 85.588,07 acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal fixada nos termos do artigo 559º, do Código Civil, desde a data em que foram efetuados os pagamentos ora anulados até à data do seu reembolso.**

- **Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e artigo 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 ao processo o valor de € 85,588,07.

- **Custas:** Fixa-se o montante das custas em € 2.754,00 (artigo 2º-1, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa), ficando o respetivo pagamento integralmente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Lisboa e CAAD, 9 de setembro de 2013

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(João Maricoto Monteiro)

(Ana Teixeira de Sousa)

[Texto elaborado em computador – artigo 135º, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29º-1/e),
do RJAT].