

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 340/2020-T

Tema: IMI - Benefício fiscal dependente de reconhecimento; Prédios omissos.

SUMÁRIO:

- I. O artigo 5.º, do EBF, distingue entre benefícios fiscais automáticos, se resultam “*direta e imediatamente da lei*” e benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, por dependerem da prática de um ato administrativo ou da celebração de um acordo entre a administração e o contribuinte, mediante impulso procedimental deste;
- II. O reconhecimento tem, em regra, eficácia meramente declarativa, o que significa que o direito ao benefício fiscal retroage “*à data da verificação dos respetivos pressupostos*” (artigo 12.º, do EBF), mas terá eficácia constitutiva se a lei fizer depender o reconhecimento do benefício de requerimento do interessado, dentro de um determinado prazo, cujo decurso faz deslocar o início da isenção para um momento posterior;
- III. Não estando o prédio inscrito na matriz, nem sendo possível liquidar o imposto correspondente, também não seria possível requerer ou reconhecer uma isenção de um imposto que, por esse motivo, não podia ser liquidado, pois as normas que consagram os benefícios fiscais têm o efeito de afastar a “tributação-regra”;
- IV. A Requerente pugna pela aplicação da isenção a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 44.º, do EBF, não se antevendo razão para o não reconhecimento daquele benefício fiscal, se a cedência dos imóveis às entidades referidas na norma citada, para a prossecução de finalidades públicas, era atual à data do início da tributação.

DECISÃO ARBITRAL

Em 3 de julho de 2020, a **A...**, com o NIPC ... e sede social na ..., ...-..., Lisboa, (doravante designada por **A...** ou **Requerente**), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e

10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos tem por objeto a decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação de IMI relativa ao ano de 2012 e aos imóveis inscritos sob os artigos ... e ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, emitida em 30.01.2014, no valor de € 16 686,54.

Pede a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos antes identificados, bem como a sua conseqüente anulação, com todas as conseqüências legais.

B. Síntese da posição das Partes

a. Da Requerente:

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega, em síntese:

1. A A... é uma instituição particular de utilidade pública administrativa, que, desde 1960, tem vindo a assegurar a reabilitação de crianças com paralisia cerebral, tendo criado vários centros para o efeito;
2. Os centros de reabilitação destinados ao desenvolvimento desta causa, entre os quais o Centro de Reabilitação de ..., foram oficializados pelo Decreto-lei n.º 374/77, de 05.09.1977, sem qualquer contrapartida, ficando organicamente dependentes da

Secretaria de Estado da Segurança Social (posteriormente, do Instituto de Segurança Social, IP);

3. O Centro de Reabilitação de ... foi instalado nos prédios urbanos sobre que incidiu a liquidação que se impugna, propriedade da A..., desde 13.05.1977 e 28.08.1978, passando aqueles imóveis a ser detidos pelo ISS, I.P.;
4. O Decreto-lei n.º 16/2011, de 25.01, definiu os termos da cedência dos referidos estabelecimentos, até então a cargo do ISS, I.P., para a B... Lisboa, por um período de 3 anos, com início em 01.01.2011 — com a previsão de que, findo esse período, os imóveis seriam retransmitidos definitivamente para o respetivo proprietário, a A... e, em 4 de Dezembro de 2013, o Senhor Ministro da Solidariedade, Emprego e Segurança Social aprovou o retorno dos imóveis ao domínio da A..., enquanto proprietária;
5. Só nesta altura a A... procedeu à inscrição dos prédios na matriz, pois até então estes estiveram sob a alçada do Estado, tendo assumido que ao confiar os referidos imóveis a tais entidades, passaria a competir a estas, exclusivamente, a sua gestão e manutenção;
6. A factualidade descrita, que se manteve até 07.11.2013, tem enquadramento na norma de isenção do artigo 44.º, n.º 1, al. j), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
7. No entanto na decisão do recurso hierárquico, sustenta a AT que, para que os prédios pudessem beneficiar da isenção do artigo 44.º, n.º 1, al. j), do EBF, no ano de 2012, “*era e é condição sine qua non a apresentação, por parte do contribuinte, aqui recorrente, de um requerimento a solicitar a referida isenção que suportasse o procedimento de reconhecimento do benefício fiscal a tramitar nos termos do art.º 65.º do CPPT*”;
8. A Requerente discorda desta fundamentação, atendendo à teleologia dos benefícios fiscais, enquanto medidas excecionais “*instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da própria tributação que impendem*”;
9. O proprietário que cede gratuitamente o seu imóvel a entidades públicas isentas de IMI, em prol do benefício público, não pode ver o seu imóvel sujeito a tributação, porquanto este foi afeto à prossecução de finalidades públicas;
10. A interpretação da AT implica um tratamento desigualitário do proprietário que cede gratuitamente o seu prédio a entidades isentas de IMI que prossigam os respetivos fins, violadora daquela norma de isenção e do princípio da igualdade tributária;

11. A A... cumpriu com todos os pressupostos exigidos pela alínea j) do n.º 1, do art.º 44.º, do EBF, para aplicação da regra da isenção de tributação em sede de IMI, embora não a tenha formalmente requerido o seu reconhecimento dentro do prazo de 60 dias contados da cedência dos imóveis;
12. Trata-se do incumprimento de uma mera obrigação formal, encontrando-se preenchidos os requisitos de natureza eminentemente substantiva estabelecidos na norma de isenção;
13. Pelo que não pode o direito à mesma ficar prejudicado por incumprimento de uma mera formalidade com a função adjetiva e acessória de permitir à AT verificar, mais facilmente, o cumprimento dos pressupostos substantivos, uma vez que a situação concreta da A... reveste todas as características materiais que o legislador teve em mente para estatuir o regime de isenção em análise;
14. A fim de alcançar a igualdade tributária, o legislador fiscal erigiu a capacidade contributiva (artigo 4.º, n.º 1, da LGT) “*como pressuposto e critério da tributação*”;
15. Contudo, os imóveis erradamente sujeitos a tributação no ano de 2012 encontravam-se adstritos a finalidades públicas, não produzindo qualquer riqueza indiciadora de capacidade contributiva, suscetível de ser tributada;
16. Termos em que deverão ser revogadas as decisões proferidas no Recurso Hierárquico, e na Reclamação Graciosa, e, em consequência, anulada a liquidação de IMI que ora se contesta.

b. Da Requerida

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou Resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), em que veio defender a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

1. Entende a Requerente que os imóveis sobre que incidiu a liquidação de IMI que contesta estão isentos de tributação ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), por terem sido cedidos gratuitamente ao Instituto da Segurança Social, desde o ano de 1977, pelo que a liquidação de IMI do ano de 2012 é ilegal por violação daquela norma legal;

2. Embora admita que não requereu formalmente o reconhecimento do benefício fiscal dentro do prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção, considera a Requerente que a obrigação precludida constitui mera obrigação formal e que, sendo evidente a conformação material da referida isenção, não pode o direito à mesma ficar prejudicado por incumprimento de uma mera formalidade;
3. Em 07.11.2013 foram entregues as declarações modelo 1 do IMI para inscrição matricial dos dois imóveis urbano omissos, propriedade da Requerente e em 01.02.2014 foram processadas as liquidações adicionais de IMI, referentes ao ano de 2012, em prestação única e sem juros, materializada na nota de cobrança n.º 2012...;
4. O benefício em causa encontra-se previsto na alínea j) do n.º 1 art.º 44.º do EBF, dispondo o n.º 2 do mesmo artigo que *“as isenções se iniciam relativamente às situações previstas nas alíneas j) e l), no ano, inclusive, em que se verifique a cedência”*;
5. Para os imóveis beneficiarem da isenção da alínea j) n.º 1 do art.º 44.º, no ano de 2012, era e é condição sine qua non a apresentação, por parte do contribuinte, de requerimento a solicitar a isenção que fundamentasse o procedimento de reconhecimento do benefício fiscal a tramitar nos termos do art.º 65.º do CPPT;
6. À data dos factos, dispunha o n.º 8 do artigo 44.º, do EBF, que *“Nos restantes casos previstos neste artigo, a isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção”*;
7. Consignando o n.º 9, que *“Nas situações abrangidas nos n.ºs 7 e 8, se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação”*, norma que consagra a exceção à regra de que o direito ao benefício se reporta ao momento da verificação dos seus pressupostos;
8. A Requerente, não demonstrou em que medida a AT violou o princípio da igualdade através da liquidação impugnada, pois nunca a Requerida poderia ter aplicado a lei de forma diferente, obrigada que está ao princípio da legalidade previsto no artigo 266º da CRP, e concretizado nos artigos 55.º LGT e 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA);

9. Os atos em crise não padecem de qualquer ilegalidade devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Requerente e a Entidade Requerida absolvida de todos os pedidos.

Termina a Requerida por requerer a dispensa de audição das testemunhas arroladas pela Requerente, dado ser estritamente jurídica a questão submetida à apreciação do Tribunal Arbitral, não haver factos controvertidos e a prova documental constante dos autos ser suficiente à decisão da causa.

Pelo despacho arbitral de 10 de novembro de 2020, foi decidido dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, salvo oposição expressa e devidamente fundamentada de qualquer das Partes, no prazo de 5 dias.

Em caso de silêncio das Partes, ficaram estas convidadas a apresentar no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias, alegações escritas, fixando-se o dia 28 de dezembro de 2020 como data previsível para prolação da decisão arbitral e advertindo-se a Requerente para oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Nenhuma das Partes apresentou alegações.

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral singular é competente e foi regularmente constituído em 24 de setembro de 2020, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
3. O processo não padece de vícios que o invalidem;
4. Não foram invocadas exceções que ao tribunal arbitral cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e ao processo administrativo (PA), fixa-se como segue:

A. Factos provados

1. A Requerente, instituição particular de utilidade pública administrativa, é proprietária dos prédios urbanos inscritos sob o n.º ... e ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa (facto confirmado pela Requerida na Resposta);
2. Nos prédios urbanos identificados, funciona o Centro de Reabilitação de ..., criado pela Requerente e destinado à reabilitação de crianças com paralisia cerebral, que viria a ser oficializado pelo Decreto-Lei n.º 374/77, de 5.09, “*ficando organicamente dependente(s) da Secretaria de Estado da Segurança Social*” – artigo 1.º (cfr. Doc. 5 junto ao PPA);
3. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 374/77, de 5.09, “*Os edifícios onde funcionam os centros, quando sejam propriedade da A..., bem como o respetivo equipamento, serão utilizados gratuitamente, e com a mesma finalidade, pelos centros oficializados*”, devendo a A... “*promover a revisão dos seus estatutos por forma que das atividades nela previstas sejam excluídas as relativas à manutenção dos centros de reabilitação*” – artigo 8.º, do citado Decreto-Lei (cfr. Doc. 5 junto ao PPA);
4. O Decreto-Lei n.º 16/2011, de 25.01, que definiu o regime legal da cedência dos estabelecimentos integrados do Instituto da Segurança Social, I. P., situados no distrito de Lisboa, à B... Lisboa, entre os quais o Centro de Reabilitação ... (Anexo I, a que se refere o artigo 2.º, do D. L. n.º 16/2011, de 25.01), por um período de 3 anos, com início em 01.01.2011 (Doc. 6 junto ao PPA);

5. Nos termos do memorando de entendimento entre a A..., o ISS, IP e a B..., homologado pelo Ministro da Solidariedade, Emprego e Segurança Social, foi aprovada a entrega dos prédios identificados à Requerente (Doc. 7 junto ao PPA)
6. Os referidos prédios urbanos, propriedade da Requerente desde 13.05.1977 e 28.08.1978, estiveram omissos até à data da sua inscrição na matriz, com base nas declarações modelo 1 de IMI n.ºs ... e ..., de 07.11.2013, de cuja avaliação resultou, para o prédio U-..., o valor patrimonial tributário de € 1 949 180,00 e para o U-... o valor patrimonial de € 3 613 000,00 (artigo 6.º - d) da Resposta da AT);
7. Em 01.02.2014 foi processada a liquidação adicional de IMI para os imóveis identificados (emitida com data de 30.01.2014): • Prestação Única - ano de 2012 para o imóvel U-..., materializada na nota de cobrança n.º 2012..., num valor de imposto de € 5 847,54 e de juros no valor de € 0,00; • Prestação Única – ano de 2012 para o imóvel U-..., materializada na nota de cobrança n.º 2012..., num valor do imposto de € 10 839,00 e de juros no valor de € 0,00, num total de € 16 686,54 (artigo 6.º - e) da Resposta da AT; Doc. 4 junto ao PPA);
8. Em 07.02.2014, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações de IMI identificadas em 3, cuja decisão de indeferimento, conforme o despacho do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, lhe foi notificada pelo ofício n.º..., de 05.05.2014, daquela Direção de Finanças (Doc. 3 junto ao PPA e PA);
9. Da informação que suportou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, consta, designadamente, o seguinte: *“Os artigos matriciais supra referidos são propriedade da A... desde 13.05.1977 e 28.08.1978 conforme escrituras de aquisição à CML, tendo ficado omissos na matriz desde essas datas até à sua inscrição que ocorreu em 07.11.2013, ficando isentos a partir de 2014. (...)*
Em 27.12.2013 foi solicitada isenção de IMI de acordo com a alínea f) do art. 44.º do EBF sendo esta concedida nos termos da alínea j).
(...) sendo os imóveis propriedade da A... desde 1977, esta deveria ter providenciado a inscrição dos imóveis e apresentado requerimento de pedido de isenção, devidamente documentado, no prazo de 60 dias contados do facto determinante da mesma isenção.

Apresentada para além do prazo referido a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive ao da sua apresentação nos termos dos n.ºs 8 e 9 do artº 44.º do EBF”.

10. Em 4.06.2014, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (Docs. 1 e 2 juntos ao PPA e PA);
11. O recurso hierárquico foi indeferido por despacho da Senhora Diretora de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, notificado à Requerente por ofício datado de 23.12.2019, da mesma Direção de Serviços (Doc. 1 junto ao PA e PPA);
12. No recurso hierárquico, foi prestada informação contendo a fundamentação da decisão de indeferimento, da qual consta, designadamente, o seguinte (Doc. 1 junto ao PA e PPA):
 - “3 - (...) em consequência da entrega das declarações modelo 1 do IMI, nos termos do artº 37º do CIMI (...).*
 - 4 - (...) para efeitos de notificação do resultado daquelas avaliações à aqui recorrente, foram enviados os ofícios sob registo postal (...) ambos emitidos em 2013.11.20, com indicação de recebidos em 2013.11.25.*
 - 5 - (...) aqueles valores tornaram-se definitivos e, conseqüentemente, registados na matriz em 2014.01.29 (...).*
 - 8 - (...) Com efeito, a redação vigente em 2012 da alínea c) do n.º 2 e do n.º 8 do artº 44º do EBF dispunha que:*
 - «2 - As isenções a que se refere o número anterior iniciam-se:*
 - (...)*
 - c) Nos casos previstos nas alíneas j) e l), no ano, inclusive, em que se verifique a cedência;*
 - (...)*
 - 8 - Nos restantes casos previsto neste artigo, a isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção.»*
 - Donde resulta que, em sede de IMI, para os imóveis beneficiarem da isenção da alínea j) n.º 1 do artº 44º, no ano de 2012, era e é condição sine qua non a apresentação, por*

parte do contribuinte, aqui recorrente, de um requerimento a solicitar a referida isenção (...)

Essa iniciativa, no caso concreto, face à cedência dos prédios em 1977, atendendo ao prazo da apresentação de 60 dias contados do facto determinante – data da cedência gratuita – não ocorreu e o respetivo prazo já tinha decorrido há muito.

Por outro lado, após a inscrição na matriz dos referidos imóveis, o aqui recorrente nunca manifestou interesse em solicitar a referida isenção, apenas demonstrou interesse aquando da apresentação em 2014.02.07 da reclamação graciosa a reagir contra a liquidação adicional de IMI do ano de 2012.” (...).

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorrem da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, do processo administrativo e da posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2 DO DIREITO

1. A questão a decidir:

A questão submetida à apreciação do tribunal arbitral consiste em saber se os prédios de que a Requerente é proprietária desde 13.05.1977 e 28.08.1978, omissos na matriz até 29.01.2014, podem beneficiar, no ano de 2012, da isenção de IMI a que se refere a alínea j) do n.º 1, do artigo 44.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, por se encontrarem cedidos gratuitamente, sem qualquer contrapartida, desde 1977, sucessivamente à Secretaria de Estado da Segurança Social (posteriormente, do Instituto de Segurança Social, IP) e à B..., entidades isentas daquele imposto.

Como decorre das decisões de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações de IMI referentes àqueles imóveis e ao ano de 2012 e do recurso hierárquico interposto contra aquela decisão de indeferimento, a AT considera que a Requerente deveria ter requerido a isenção de IMI no prazo de 60 dias após a data da cedência ocorrida em 1997 e que, não o tendo feito, aquele benefício fiscal apenas poderá ser reconhecido a partir do ano subsequente ao do pedido,

Por seu turno, defende a Requerente que, tendo aqueles imóveis estado afetos à prossecução de finalidades públicas, por terem sido cedidos gratuitamente e sem qualquer contrapartida, primeiro ao Estado e depois, à B... Lisboa, situação que se mantinha no ano de 2012, não podem ser tributados na esfera do proprietário por a sua propriedade não revelar contributiva, enquanto “*pressuposto e critério da tributação*”, sob pena de violação do princípio da igualdade.

Vistas as posições das partes, cumpre apreciar e decidir, tornando-se para tanto, necessário, proceder à interpretação dos preceitos legais convocados, partindo da letra da lei e tendo em consideração a factualidade subjacente, a fim de encontrar a solução normativa do caso concreto.

1.1. Benefícios fiscais automáticos e benefícios fiscais dependentes de reconhecimento

Segundo a definição legal contida no artigo 2.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), os benefícios fiscais, entre os quais as isenções, constituem “*medidas de carácter excepcional*

instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

São medidas excecionais¹ por se traduzirem na concessão de vantagens desagravatórias que contrariam os efeitos decorrentes das normas de incidência e o princípio da generalidade que, no caso das isenções dos impostos sobre o património têm, em regra, em consideração a afetação dos prédios urbanos a uma função social², como é o caso de grande parte das situações atualmente previstas no artigo 44.º, do EBF.

No que respeita à concessão de benefícios fiscais, o artigo 5.º, do EBF, distingue entre benefícios fiscais automáticos, se resultam “*direta e imediatamente da lei*” e benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, por dependerem da prática de um ato administrativo ou da celebração de um acordo entre a administração e o contribuinte, mediante impulso procedimental deste.

O reconhecimento tem, em regra, eficácia meramente declarativa (artigo 5.º, n.º 2, do EBF), o que significa que o direito ao benefício fiscal retroage “*à data da verificação dos respetivos pressupostos*” (artigo 12.º, do EBF), mas terá eficácia constitutiva se a lei fizer depender o reconhecimento do benefício de requerimento do interessado, dentro de um determinado prazo, cujo decurso faz deslocar o início da isenção para um momento posterior.

Defende a AT que a isenção a conceder aos imóveis da propriedade da Requerente sobre os quais incidiu a liquidação de IMI do ano de 2012 contestada, depende de reconhecimento com eficácia constitutiva, face à redação do artigo 44.º, n.ºs 1, alínea j), 2, alínea c), 8 e 9, do EBF, em vigor à data da inscrição dos prédios na matriz.

¹ Medidas excecionais contidas em normas excecionais, insuscetíveis de integração analógica (art.º 10.º, do EBF). Segundo o Prof. Oliveira Ascensão (“O Direito – Introdução e Teoria Geral”, 13.ª Ed. Refundida, Almedina, 2017, págs. 448/449), “*Duas normas podem estar entre si na relação regra/exceção: à regra estabelecida pela primeira opõe-se a exceção, que (...) contraria a valoração ínsita nesta, para prosseguir finalidades particulares*”.

No domínio dos impostos, as normas que estabelecem benefícios fiscais opõem-se à “tributação regra” a que alude o artigo 14.º, n.º 1, do EBF, ou seja, contrariam a valoração ínsita nas normas de incidência.

² Cfr. Guilherme W. d’Oliveira Martins, “Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime”, Cadernos IDEFF, n.º 6 (reimpressão), Almedina, 2015, pág. 175.

Era, àquela data, a seguinte a redação daquelas normas;

“Artigo 44.º - Isenções

1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

(...)

j) Os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de imposto municipal sobre imóveis enumeradas no artigo 11.º do respetivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento direto dos respetivos fins;

(...)

2 - As isenções a que se refere o número anterior iniciam-se:

(...)

c) Nos casos previstos nas alíneas j) e l), no ano, inclusive, em que se verifique a cedência;

(...)

8 - Nos restantes casos previstos neste artigo, a isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção.

9 - Nas situações abrangidas nos n.ºs 7 e 8, se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.

(...)”

Resta, porém, saber se, no caso concreto, o facto determinante do reconhecimento da isenção com efeitos meramente declarativos é, como consignado na alínea c) do n.º 2 do artigo 44.º, do EBF, o “ano, inclusive, em que se verifique a cedência”, facto ocorrido em momento muito anterior ao da entrada em vigor do próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais, encontrando-se os prédios omissos na matriz.

1.2. Da sucessão das normas de isenção

Como resulta da factualidade dada como provada, a Requerente é proprietária dos prédios urbanos inscritos sob os artigos ...e ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, desde 13.05.1977 e 28.08.1978, por aquisição à Câmara Municipal de Lisboa, tendo os mesmos sido objeto de cedência gratuita à então Secretaria de Estado da Segurança Social, por determinação legal, como consta do Decreto-Lei n.º 374/77, de 5 de setembro, que oficializou os centros de ... criados pela Requerente, entre os quais o Centro de ... ali instalado, determinando no n.º 1 do seu artigo 4.º que *“Os edifícios onde funcionam os centros, quando sejam propriedade da A..., bem como o respetivo equipamento, serão utilizados gratuitamente, e com a mesma finalidade, pelos centros oficializados”*.

À data da cedência dos imóveis identificados, vigorava o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 01.07.1963, e que vigorou até à data da sua substituição pelo Código da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30.11.

Nos termos do n.º 10 do artigo 7.º, do Código da Contribuição Predial, na redação em vigor em 1977, estavam dela isentas *“As pessoas singulares ou coletivas que cederem gratuitamente prédios, ou partes de prédios, que se destinem a serviços públicos, (...) aos organismos oficiais, oficializados ou particulares de beneficência, assistência ou caridade, à habitação de pobres e indigentes, a escolas, museus ou outras instituições de interesse público e social, com referência aos rendimentos dos prédios cedidos”*.

Isenção dependente de reconhecimento *“pelo chefe da repartição de finanças do concelho ou bairro da situação dos prédios, a pedido dos proprietários, em requerimento devidamente documentado”*, sem dependência de qualquer prazo e, portanto, de eficácia meramente declarativa.

Com a reforma fiscal dos anos 90 do século passado, os benefícios fiscais relativos a imóveis transitaram para Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89,

de 01.07, passando o seu reconhecimento a ter carácter constitutivo nos casos em que o pedido fosse apresentado após o decurso do prazo estabelecido na lei.

No que respeita ao benefício fiscal de que tratam os autos, dispunha o artigo 50.º, do EBF, na sua redação inicial, equivalente ao atual artigo 44.º, do EBF:

Artigo 50.º - Isenções

1 - Estão isentos de contribuição autárquica:

(...)

j) Os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários ou usufrutuários a entidades públicas não sujeitas a contribuição autárquica enumeradas no artigo 9.º do respetivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento direto dos respetivos fins.

2 - As isenções a que se refere o número anterior iniciam-se:

(...)

b) No caso previsto na alínea j), no ano, inclusive, em que se verificar a cedência.

(...)

4 - Nos restantes casos previstos neste artigo, a isenção será reconhecida pelo diretor-geral das Contribuições e Impostos, a requerimento devidamente documentado, que deverá ser apresentado pelos sujeitos passivos na repartição de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da isenção, salvo quanto às misericórdias, caso em que o direito à isenção será reconhecido oficiosamente, sempre que se verifique a inscrição na matriz em seu nome.

5 - Nas situações abrangidas pela primeira parte do número anterior, se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção iniciar-se-á a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.

(...)"

Invoca a Requerente a natureza adjetiva, com a função acessória de verificação do cumprimento dos pressupostos substantivos da isenção, da norma contida no n.º 8 do artigo

44.º, do EBF, que não pode impedir o reconhecimento do benefício fiscal a que se refere a alínea j) do n.º 1 do mesmo artigo, dada a teleologia do benefício fiscal em análise.

Contudo, se bem que a aplicação das normas atinentes ao reconhecimento dos benefícios fiscais deva respeitar “*os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*” (cfr. o n.º 3 do artigo 12.º, da LGT), o certo é que a Requerente não adquiriu o direito à isenção para os imóveis em questão, ao abrigo do Código da Contribuição Predial, por não a ter requerido na sua vigência, sendo-lhe, portanto, aplicável o procedimento previsto nos artigos 44.º, do EBF e 65.º, do CPPT.

1.3. Da relevância da inscrição matricial

No entanto, reportando-se quer a propriedade da Requerente sobre os identificados prédios urbanos, quer a sua cedência gratuita a favor da Secretaria de Estado da Segurança Social, posteriormente do Instituto da Segurança Social, IP, por força do disposto no Decreto-Lei n.º 374/77, de 05.09, e encontrando-se os mesmos cedidos à B..., nos termos do Decreto-Lei n.º 16/2011, de 25.01, momentos muito anteriores ao da formulação do pedido de isenção perante a entidade competente para o seu reconhecimento, importa saber da relevância da posterior inscrição daqueles imóveis na matriz, tanto para efeitos de tributação, como para efeitos da sua exclusão via benefício fiscal.

Por outras palavras, importa saber se seria possível à Requerente apresentar pedido de isenção de IMI para prédios omissos na matriz e se, encontrando-se os prédios omissos, seria possível que a AT reconhecesse o benefício fiscal.

O que o mesmo é indagar sobre a data relevante para a consideração da cedência desses imóveis a entidades isentas, tendo em vista o reconhecimento do benefício fiscal a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 44.º, do EBF.

No domínio do Código da Contribuição Predial, os adquirentes de prédios omissos na matriz estavam obrigados apresentar declaração de modelo oficial (artigo 213.º) e, na falta de

tais declarações, era determinada a respetiva avaliação para inscrição matricial oficiosa (artigo 218.º), sendo a liquidação anual efetuada “*na repartição de finanças do concelho ou bairro em cujas matrizes se encontrem inscritos os prédios que produzam os rendimentos sobre que a mesma contribuição incide*” (artigo 224.º).

Em sede de Contribuição Autárquica, determinava o n.º 1 do artigo 14.º, do respetivo código, que as inscrições matriciais fossem feitas com base na declaração do contribuinte e, na sua falta, oficiosamente (n.º 2, do artigo 14.º, do CCA), sendo a contribuição liquidada anualmente pelos serviços centrais da DGCI com base nos valores e aos sujeitos passivos constantes das matrizes em 31 de dezembro do ano a que a mesma respeita (artigo 18.º).

Também no artigo 13.º, do Código do IMI, se prevê a inscrição dos prédios na matriz mediante entrega de declaração pelo sujeito passivo (n.º 1) e, na falta desta, que a inscrição seja feita oficiosamente pelo chefe do serviço de finanças da área da localização do prédio. A liquidação é feita com base no valor patrimonial tributário e em nome dos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto (artigo 113.º, do CIMI).

De quanto vem de dizer-se resulta, inequivocamente, que não pode ser emitida uma liquidação de IMI relativamente a um prédio omissos na matriz e que, só após a sua inscrição é possível liquidar o imposto, ainda que com o limite temporal a que se refere o artigo 116.º, do CIMI, dado que “*O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português*” – artigo 1.º, do Código do IMI.

Do mesmo modo se deverá entender que, não estando o prédio inscrito na matriz, nem sendo possível liquidar o imposto correspondente, também não seria possível requerer ou reconhecer uma isenção de um imposto que, por esse motivo, não podia ser liquidado, pois as normas que consagram os benefícios fiscais têm o efeito de afastar a “tributação-regra”.

Assim, será a inscrição na matriz, enquanto momento determinante para que a realidade física pré-existente preencha os requisitos previstos na norma de incidência, que marcará o termo inicial para o pedido de isenção, constituindo facto determinante do reconhecimento do benefício fiscal a cedência que se mantenha atual no momento do início da tributação.

De acordo com a informação prestada na reclamação graciosa, a Requerente apresentou as declarações modelo 1 de IMI em 07.11.2013, que serviram de base à avaliação dos imóveis de que é proprietária, inscritos na matriz em 2014.01.29, tendo requerido, em 27.12.2013, *“isenção de IMI de acordo com a alínea f) do art. 44.º do EBF sendo esta concedida nos termos da alínea j).”*

A Requerente não contesta o enquadramento dado pela AT ao pedido; tanto assim é que, na reclamação graciosa apresentada em 07.02.2014, antes do decurso do prazo de 60 dias sobre a data da inscrição dos prédios na matriz, no subsequente recurso hierárquico e em sede arbitral, continua a pugnar pela aplicação da isenção a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 44.º, do EBF, não se antevendo razão para o não reconhecimento daquele benefício fiscal para o ano de 2012, se a cedência dos imóveis às entidades referidas na norma citada, para a prossecução de finalidades públicas, era atual à data do início da tributação.

Em face de quanto antecede, deverá concluir-se pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, pois a interpretação dada pela Requerida às normas legais aplicáveis não teve em devida conta a factualidade subjacente, mostrando-se violadora do seu espírito, assim como do princípio da capacidade em que assenta o poder de tributar.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se em, julgando inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, declarar a ilegalidade dos atos impugnados, determinando a anulação das liquidações de IMI, referentes ao ano de 2012 e aos prédios urbanos supra identificados, bem como da decisão do recurso hierárquico que as confirmou, com todas as consequências legais.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 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 € 16 686,54 (dezasseis mil, seiscentos e oitenta e seis euros e cinquenta e quatro cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de dezembro de 2020.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.