

# JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (2.º TRIMESTRE DE 2013)



Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese, trimestral, das principais decisões arbitrais proferidas no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em matéria tributária – à semelhança do que fazemos também em relação às decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

A presente Informação Fiscal é a relativa ao segundo trimestre de 2013.

## TAX & BUSINESS

This Tax Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Tax Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

**NÚMERO DO PROCESSO:** 105/2012-T

**DATA:** 28 de Março de 2013

**ASSUNTO:** isenção de IVA das transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência no território nacional que, no prazo de 90 dias, os transportem na sua bagagem pessoal com destino ao estrangeiro

### Factos

A Requerente – sociedade comercial por quotas, que se dedica ao comércio a retalho de artigos de ourivesaria, joalheria e relojoaria – requereu a constituição de Tribunal arbitral, peticionando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, relativos ao ano de 2009, no montante total de € 364.533,58, bem como do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa contra os mesmos apresentada. Mais requereu a condenação da AT no pagamento de indemnização, caso fosse julgada indevida qualquer garantia a apresentar com vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado em virtude do não pagamento voluntário da dívida contestada.

Entre os clientes da Requerente há residentes no estrangeiro (v.g. Brasil, Angola ou Moçambique), que se lhe dirigem — em alguns casos mais do que uma vez — a fim de adquirirem peças de ourivesaria, jóias ou relógios. Nas vendas realizadas a clientes oriundos de países estrangeiros não pertencentes à União Europeia, a Requerente aplica o regime que regula a isenção de IVA das transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência no território nacional que, no prazo de 90 dias, os transportem na sua bagagem pessoal com destino ao estrangeiro (cf. Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de Julho e alínea b) do n.º 1 do art. 14.º do Código do IVA).

A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção externa, de âmbito geral, ao ano de 2009, na sequência do qual foi detectado Imposto sobre o Valor Acrescentado alegadamente em falta no valor de € 339.656,98. O imposto apurado prende-se com o facto da AT considerar que relativamente a 44 concretas operações identificadas nas Conclusões do Relatório de Inspeção não se verificam os pressupostos da *supra* referida isenção.

Nos autos, a Requerente sustentou (i) estarem em causa transmissões de bens cujo adquirente declarou realizar para efeitos de uso pessoal, familiar ou de oferta, e de cuja natureza e número não se podia considerar que o adquirente actuava com um intuito comercial; (ii) ter sido pelo adquirente apresentado passaporte ou documento identificativo a partir de cuja origem se podia, nos termos da lei, presumir que a residência daquele se situava em país não pertencente à União Europeia; (iii) ter sido emitida facturação com todos os elementos exigidos no Código do IVA e com a indicação do documento identificativo fornecido pelo adquirente, em três exemplares — um para o vendedor (o triplicado) e os restantes para o adquirente (o original e o duplicado); (iv) ter sido devolvido o original dentro do prazo de 150 dias seguintes à transmissão de bens, com o carimbo da estância aduaneira, pela aposição do qual se conclui que foi feita a confirmação oficial de que os bens vendidos saíram efectivamente do território comunitário, dentro dos 90 dias seguintes à transmissão, na bagagem



peçoal de um residente fora da União Europeia, bem como de todos os demais requisitos; v) a Requerida não ter demonstrado ou fundamentado que qualquer um dos adquirentes permaneceu em território nacional mais de 180 dias seguidos ou interpolados; (vi) não ser legalmente necessário o arquivo do passaporte dos Clientes e, bem assim, não se poder negar a isenção nos casos em que os Clientes tenham número de identificação fiscal português; vii) a Lei não impõe que o pagamento das aquisições não possa ser feito por terceiros, mas apenas que a factura seja passada em nome do não residente adquirente; (viii) a ilegalidade dos actos de liquidação com o fundamento no facto de o pagamento do imposto se ter verificado antes do procedimento inspectivo, quanto a determinados clientes, configurando a exigência contestada duplicação de colecta; (ix) a ilegalidade dos actos de liquidação por violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da segurança jurídica, da boa-fé e da autonomia privada.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões, a apreciar e decidir: (i) verificação dos pressupostos de aplicação da isenção de IVA nas transmissões de bens expedidos ou transportados por um adquirente sem residência ou estabelecimento estável no território nacional e com destino a território terceiro; (ii) fundamentação dos actos de liquidação; (iii) duplicação de colecta com referência ao IVA das facturas emitidas a determinados Clientes; e (iv) indemnização por garantia indevida.

No que respeita à primeira questão decidenda o Tribunal analisou os pressupostos previstos no Decreto-Lei n.º 295/87, na medida em que este estabelece as condições de aplicação do regime de isenção às transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes sem residência no território nacional e com destino ao estrangeiro e teve, também, presente a Circular n.º 6/2010, que esclarece as dúvidas na aplicação deste regime.

Entendeu o Tribunal que, da análise das Conclusões do Relatório de Inspeção, se verifica que a AT alcança a conclusão em que alicerça os actos de liquidação em apreço no facto de os adquirentes possuírem Número de Identificação Fiscal português e, bem assim, em circunstâncias próprias de determinados adquirentes e transmissões como o facto de o adquirente ter conta em entidade bancária nacional, ser vogal do Conselho de Administração de uma sociedade portuguesa ou, do pagamento de facturas ter sido efectuado por terceiros.

Após análise das condições em que deve ser obtido o Número de Identificação Fiscal, o Tribunal conclui que este é atribuído a toda e qualquer pessoa que afigure em Portugal rendimentos sujeitos a imposto, sem que seja atribuída relevância ao facto de se ser ou não residente para efeitos fiscais em Portugal. Com efeito, o respectivo regime legal resulta que é determinada a obrigatoriedade de inscrição de todas as pessoas singulares com rendimentos sujeitos a imposto, ainda que dele isentos, incluindo não residentes. Destarte, o Tribunal considerou não ser possível, pelo simples facto de determinada pessoa singular ser detentora de Número de Identificação Fiscal, concluir, como fez a AT, que essa mesma pessoa é residente em Portugal. Considerou, ainda, o Tribunal que a AT não alegou, nem demonstrou, que aquando da obtenção do Número de Identificação Fiscal pelos adquirentes identificados foi promovido o respectivo registo enquanto residentes para efeitos fiscais em Portugal, nem que estes tenham permanecido em Portugal, num determinado ano civil, mais do que 180 dias, seguidos ou interpolados.

Concluiu também o Tribunal que a Lei não atribui qualquer relevância ao facto de determinados adquirentes terem conta bancária em Portugal, para efeitos de determinação da residência em Portugal. Considerando ser este raciocínio aplicável *mutatis mutandis* ao facto de um dos adquirentes ser membro de órgão social de sociedade comercial em Portugal, dado esta circunstância, por si só, não ter relevância para a definição da residência fiscal em Portugal. Mencionou, ainda, o Tribunal não existir nos autos evidência de que sociedade comercial a cujos órgãos sociais o referido adquirente pertence tem sede ou direcção efectiva em Portugal.

Com referência ainda às circunstâncias próprias de determinados adquirentes, no caso em que apreciou a qualidade de representante fiscal, o Tribunal após constatar que de acordo com o respectivo regime legal, podem assumir esta função as pessoas singulares ou colectivas residentes ou com sede, consoante o caso, em Portugal, constata que a assunção desse título por parte de um dos clientes da Requerente poderia fazer pressupor que se trata de residente em Portugal. Todavia, o Tribunal concluiu que AT não esclareceu se a assunção da função de representante fiscal se reportava ao ano de 2009 ou a qualquer um dos outros anos em que identificou existirem transmissões de bens (2008 e 2010), pelo que julgou não se poder concluir, sem mais, que no ano de 2009, aquele cliente era residente em Portugal.

Assim conclui pela anulação dos actos impugnados, com referência às operações apreciadas.

Seguidamente, o Tribunal apreciou o não reconhecimento por parte da AT da isenção de IVA nas situações em que nos arquivos da Requerente não existia cópia do documento de identificação exibido pelo adquirente (v.g. o passaporte) no momento da transmissão dos bens. Entendeu o Tribunal, quanto a esta questão, que sobre o vendedor impende uma obrigação de confirmação da residência através da exigência de exibição de passaporte ou de outro documento de identidade oficialmente reconhecido como válido – dever este cujo cumprimento não foi controvertido pela AT, e que o Tribunal considerou ter resultado comprovado pela prova testemunhal produzida. Concluiu assim o Tribunal que, não impondo a Lei obrigação de arquivo de cópia do documento de identificação exibido não pode a AT sustentar em termos legalmente adequados, a sua pretensão de liquidação adicional na violação dessa mesma, alegada, mas inexistente, obrigação.

Sustentou o Tribunal esta sua conclusão na constatação de que a aplicação da isenção de IVA está, ainda, dependente de um segundo controlo, de carácter institucional, a cargo dos serviços da, então, denominada, Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Para além da verificação física do passaporte, os serviços das Alfândegas devem realizar a consulta à base de dados “Visão do Contribuinte” de onde decorrerá a não residência em território nacional. Considerou assim o Tribunal ser evidente que a AT tem a possibilidade e faz, nessa sede, e com todos os meios, um efectivo controlo dos documentos exibidos ao comerciante. Após este controlo, a Administração carimba o original da factura certificando, para todos os efeitos legais, a verificação dos pressupostos legalmente previstos para aplicação da isenção de IVA em apreço, validando o controlo anteriormente feito pelo comerciante.

Conclui, assim, o Tribunal que, no que respeita às operações em apreciação, procede o invocado pela Requerente, pelo que julgou indevido o imposto liquidado.



Finalmente, sobre a não verificação do pressuposto de estarem em causa aquisições para fins privados, o Tribunal considerou ser de analisar as condições em que foi efectuada cada uma das operações em causa. Para tanto julgou ser de verificar se a existência de aquisições em anos anteriores, ou posteriores, ao ano em causa, ou o valor das transmissões em concreto, pode ser, individualmente, considerado indício suficiente para considerar que aos bens transmitidos será dado fim comercial.

Relativamente ao facto de existirem transmissões de bens em anos anteriores, o Tribunal atendeu à prova testemunhal produzida, de acordo com a qual a Requerente tem clientes que fazem diversas aquisições ao longo do tempo e, bem assim às regras comuns de experiência segundo as quais é razoável considerar normal que uma mesma pessoa adquira diversos artigos de joalheria e relojoaria. Considerou, assim, o Tribunal que não houve por parte da Requerente a violação de um dever de cuidado ou de vigilância se no momento de uma determinada transmissão de bens não questiona se aquele mesmo Cliente fez aquisições em anos anteriores. E se assim é relativamente a operações passadas, avançou o Tribunal que forçosamente o será também para transmissões de bens futuras. O Tribunal considerou que não se poderá exigir a um contribuinte e, em concreto à Requerente, que os deveres de vigilância impliquem um juízo de prognose sobre a possibilidade de determinado Cliente vir, no futuro, a fazer mais aquisições de bens e, com esse fundamento, não aplicar a isenção de imposto em causa.

Assim, o Tribunal conclui que não se poderá, por si só, e sem a conjugação de outros factores (vg. compras reiteradas do mesmo modelo de relógio), considerar como adequado este critério para sustentar que os bens transmitidos não terão um uso privado.

Com referência ao valor das aquisições o Tribunal considerou que face ao elevado valor dos bens transaccionados pela Requerente, o valor das aquisições, por si só, também não indicia que a utilização do bem transmitido não é privada.

Consequentemente, o Tribunal procedeu à análise de cada uma das concretas operações identificadas pela AT concluindo que, de acordo com os critérios de experiência geral, o valor em causa, não pode só por si, indiciar que se trata de aquisição para fins comerciais, pelo que julgou improcedente o entendimento da AT e, consequentemente, julgou indevido o IVA, então, em causa.

No que respeita à segunda questão decidenda, que se prende com a operação relativa a aquisição de bens no valor de € 136.451,64, a que corresponde IVA no valor de € 27.290,33, o Tribunal considerou que, não sendo possível descortinar os motivos subjacentes à correcção e, consequentemente, ao correspondente acto de liquidação (na parte respectiva), não pode o mesmo ser mantido, devendo ser anulado com fundamento em violação do dever de fundamentação.

A terceira questão decidenda – duplicação de colecta – ficou prejudicada pelo entendimento referido quanto aos demais vícios imputados.

Por fim, a ultima questão, relacionada com o direito a indemnização por garantia indevida, e a este respeito, o Tribunal considerou que a Requerente não demonstrou ter prestado garantia, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal que tenha sido instaurado para cobrança coerciva da dívida cuja legalidade se discute, pelo que não tendo sido alegado qualquer facto de que possa emergir o direito de indemnização considerou estar vedado ao Tribunal a sua apreciação. Assim, o pedido de indemnização por garantia indevida foi julgado improcedente.

Em face do exposto, por um lado, o Tribunal considerou procedente a impugnação dos actos de liquidação e, bem assim, a sua anulação e, por outro, considerou improcedente o pedido de indemnização para garantia indevida.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 132/2012-T

**DATA:** 11 de Abril de 2013

**ASSUNTO:** IVA – inutilidade superveniente da lide

### Factos

A Requerente – sociedade comercial por quotas – requereu a constituição de Tribunal arbitral, em Novembro de 2012, peticionando a declaração da ilegalidade e anulação de liquidações adicionais de IVA e Juros Compensatórios, referentes aos exercícios de 2008 e 2009, no montante de € 435.876,86.

A AT respondeu, suscitando a questão prévia da intempestividade da apresentação do pedido de pronúncia arbitral. Por requerimento subsequente, a Requerente veio informar que a reclamação graciosa que apresentara foi julgada procedente, na parte referente às ilegalidades que imputou às liquidações contestadas, e pediu a declaração da inutilidade superveniente da lide.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: (i) intempestividade da apresentação do pedido de pronúncia arbitral; e (ii) inutilidade superveniente da lide.

No que respeita à primeira questão decidenda - saber se a apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi ou não tempestiva -, o Tribunal começa por sublinhar que a reclamação graciosa que precede o pedido de pronúncia arbitral deu entrada num momento posterior ao da entrada em vigor do novo prazo para decisão expressa da Administração Tributária, reduzido de seis para quatro meses, findos os quais, ocorre o indeferimento tácito do pedido.



Considerou o Tribunal que pese embora os factos tributários sejam anteriores à entrada em vigor do novo prazo é o momento da entrada da reclamação graciosa que releva para a aferição das normas procedimentais aplicáveis, dado serem normas de aplicação imediata. Por conseguinte, o Tribunal considera que volvidos quatro meses após a apresentação da reclamação graciosa, se presume o indeferimento tácito da reclamação graciosa, momento esse, por sua vez, relevante para o cálculo e início da contagem do prazo para que seja formulado o pedido de constituição de tribunal arbitral. Tendo a reclamação graciosa entrado no serviço competente no dia 28 de Fevereiro de 2012, o Tribunal fixou o cômputo do termo – 4 meses – a 28 de Junho de 2012, considerando que o subsequente prazo de apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral, de 90 dias, terminou em 26 de Setembro de 2012.

Assim, o Tribunal conclui que o pedido de constituição do tribunal arbitral, que deu entrada no dia 23 de Novembro de 2012 é intempestivo e, bem assim, que traduzindo-se a intempestividade, na caducidade do direito de pedir a pronúncia arbitral, constitui uma excepção dilatória, que implica a absolvição da instância da AT e a extinção da instância.

Julgou também o Tribunal que a solução desta questão prévia prejudica a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente.

Relativamente à segunda questão suscitada – de inutilidade superveniente da lide, por, na pendência do processo, ter sido decidida favoravelmente a pretensão da Requerente, no processo de reclamação graciosa –, o Tribunal considerou que a revogação das liquidações impugnadas torna inútil apreciar a sua legalidade, ocorrendo inutilidade superveniente da lide, que é causa de extinção da instância.

Havendo duas causas de extinção da instância, uma imputável à Requerente, que apresentou intempestivamente o pedido de pronúncia arbitral, e outra imputável à AT, que praticou actos de liquidação que veio a revogar pelas razões invocadas pela Requerente e não deferiu tempestivamente a reclamação graciosa, que esta apresentou, o Tribunal concluiu que o princípio da proporcionalidade impõe a repartição pelas partes da responsabilidade por custas.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 126/2012-T

**DATA:** 21 de Abril de 2013

**ASSUNTO:** IRC – competência do Tribunal Arbitral, litispendência e caducidade do direito à liquidação

## Factos

O Requerente requereu a constituição de Tribunal arbitral, peticionando a declaração de ilegalidade e, consequente anulação da liquidação adicional de IRC, de 3 de Outubro de 2007, no montante de € 85.664,50, referente ao exercício de 2004.

A referida liquidação foi emitida pela Administração Tributária, na sequência de uma mais-valia imobiliária gerada por uma dada sociedade, sendo imputada ao Requerente, pela AT, a qualidade de responsável solidário pelo respectivo pagamento, enquanto gestor de bens ou direitos daquela mesma sociedade.

A este propósito o Requerente considera que não foi notificado pela Administração tributária, nem no âmbito do procedimento de inspecção tributária que antecedeu a liquidação, nem da própria liquidação de imposto e, mais, que não lhe foi concedido prazo para efectuar pagamento voluntário. Acrescenta, ainda, que não foi igualmente notificado pela AT de ser tido por responsável solidário na putativa qualidade de gestor de bens e direitos da referida sociedade. Por outro lado, o Requerente considera que a Direcção de Finanças é incompetente para a realização do procedimento interno de inspecção e, por fim, que a mais-valia não foi quantificada correctamente por não terem sido consideradas as despesas inerentes à aquisição do imóvel.

Todavia, a Administração tributária apresentou resposta, na qual invocou: (i) incompetência do Tribunal arbitral na parte do pedido dirigido à inexigibilidade da liquidação; (ii) litispendência face a um processo de oposição à execução fiscal em curso; (iii) relação de prejudicialidade do pedido com a oposição à execução fiscal em curso, para efeitos de eventual suspensão da instância até ao termo da discussão nesta da questão da responsabilidade solidária do Requerente e sobre a questão da caducidade do direito de liquidação; (iv) notificação da liquidação à sociedade na pessoa do seu representante fiscal, obstando à caducidade a notificação do responsável originário; (v) competência da Direcção de Finanças para o procedimento de inspecção, e (vi) desnecessidade de audição do Requerente no procedimento (vii) não verificação dos vícios de violação de lei.

### Análise do Tribunal

Atendendo às excepções invocadas por parte da Administração tributária, o Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: (i) incompetência em razão da matéria; (ii) litispendência; (iii) suspensão da instância por pendência de causa prejudicial; e (iv) ilegalidade da liquidação por falta de notificação no prazo de caducidade.

A primeira questão prende-se com a incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, para o conhecimento da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, tendo o Tribunal entendido que constituindo a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade ilegalidade superveniente da liquidação que tenha sido efectuada dentro desse prazo, não há obstáculo à sua invocação como fundamento de pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação (enquadrável no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT) já que foi legislativamente pretendido com o processo arbitral criar um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, pelo que julgou improcedente a excepção da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, invocada pela AT.

Relativamente à segunda questão, suscitada pela AT, que se prende com questão da litispendência, por estar pendente num Tribunal Administrativo e Fiscal processo de oposição à execução fiscal, em que é, também,



invocado como fundamento a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, o Tribunal considerou não poder julgar a excepção procedente por não ter sido feita prova pela AT da pendência de uma oposição à execução fiscal com o conteúdo que refere.

Considerou também o Tribunal, quanto a esta questão, que, quando um mesmo pedido de declaração de ilegalidade de um acto de liquidação é suscitada perante um tribunal arbitral e um tribunal tributário é a apreciação pelo tribunal arbitral que prevalece, pois elimina o direito de, com os mesmos fundamentos, se utilizarem meios administrativos ou judiciais de impugnação, pelo que, independentemente de saber se a qualidade jurídica de «*oponente*» equivale à de «*requerente de pedido de pronúncia arbitral*» (para efeitos da identidade de sujeitos) e de saber se o efeito jurídico pretendido no processo arbitral é o mesmo que a Requerente pretende obter no referido processo de oposição à execução fiscal, concluiu que não se verifica.

Em suma, o Tribunal arbitral julgou improcedente a excepção invocada pela AT.

Já relativamente à terceira excepção – suspensão da instância por pendência de causa prejudicial –, o Tribunal considerou que a apreciação das questões atinentes à ilegalidade da liquidação não dependem de prévia decisão em oposição sobre se o Requerente tem a qualidade de responsável solidário, pois o processo (como o processo de impugnação judicial) é meio processual adequado para esse efeito, uma vez que o responsável solidário está no mesmo plano do devedor originário, quanto à possibilidade de uso de meios impugnatórios. Referiu, também, o Tribunal que é quanto à responsabilidade subsidiária, e não quanto à responsabilidade solidária, que se impõe que a apreciação dos respectivos pressupostos seja feita em processo de oposição à execução fiscal.

Considerou, ainda, o Tribunal que, no que concerne à questão da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, também não há qualquer razão para aguardar por decisão no invocado processo de oposição à execução fiscal, pois ela, como fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, pode ser apreciada no processo arbitral, que é adequado à apreciação da legalidade do acto que dele é objecto.

Julgou, assim, o Tribunal ser de indeferir o pedido de suspensão a instância.

Passando, então, para a análise da questão decidenda – ilegalidade da liquidação por falta de notificação no prazo de caducidade –, o Tribunal considerou que não foi provado que a liquidação tivesse sido notificada à sociedade ou ao seu representante fiscal. Não se tendo feita esta prova o Tribunal considerou que a dúvida sobre este ponto tem de ser processualmente valorada a favor do contribuinte, e não contra ele, pois trata-se de um facto que a AT diz ter praticado, constitutivo do direito que esta pretende exercer em relação ao Requerente, pelo que recai sobre a AT o ónus da prova desse facto.

Analisando a legalidade do acto impugnado com base no pressuposto de que a notificação da liquidação não foi efectuada à sociedade, ao seu representante fiscal ou ao Requerente e dando por verificado que decorrera já o prazo de caducidade do direito de liquidação, o Tribunal concluiu que a liquidação enferma do vício de caducidade do direito de liquidação.

Em suma, o Tribunal considerou prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados, julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarou procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC, no valor de € 85.664,50.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 123/2012-T

**DATA:** 9 de Maio de 2013

**ASSUNTO:** IRS – Cláusula Geral Antiabuso

### Factos

Os Requerentes requereram a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 2008, no montante de € 755.348,77.

Os Requerentes apresentaram três pedidos em regime de subsidiariedade, invocando: (i) a caducidade do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso; (ii) a inexistência dos requisitos legais para aplicação da cláusula geral antiabuso; (iii) a inexistência dos factos, objectivos e subjectivos, invocados pela AT para aplicação da cláusula geral antiabuso.

Os Requerentes operaram uma reorganização empresarial, criando um grupo de empresas encabeçado pelo E. SGPS, tendo, para tal, executado um conjunto de actos e negócios jurídicos que envolveram, designadamente, a transformação de uma sociedade por quotas, a sociedade B., Lda, em sociedade anónima.

Em 13 de Outubro de 2011, foi aberto o procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso sobre os Requerentes, tendo em 5 de Novembro de 2011, sido por estes exercido o seu direito de audição, após a notificação do projecto de decisão da aplicação da cláusula geral antiabuso. Na sequência da decisão final de aplicação desta cláusula, a AT emitiu a liquidação contestada.

A AT fundamenta a sua decisão defendendo que, em torno dos negócios jurídicos ditos centrais – a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente venda das acções, que configuram, na sua óptica, o meio artificialmente utilizado, foram encenados vários actos jurídicos, mais ou menos complexos e dispendiosos, que, face à realidade e dimensão económica, estrutural e societária em concreto, se revelam manifestamente desnecessários e denunciam claramente a intenção artificial da sua utilização, ou seja, evitar a tribulação que seria devida. Assim, considerando que aqueles negócios jurídicos visaram, em primeira instância, a exclusão da tributação das mais-valias em sede de IRS.

Os Requerentes contestam que configure planeamento fiscal abusivo a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, por considerarem que o negócio jurídico se insere numa estrutura de actos e negócios jurídicos tendentes à expansão da sua actividade, bem como à criação de um grupo de empresas,



materializado através da constituição de uma SGPS, que dominará totalmente a transformada sociedade anónima B. SA.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: (i) caducidade do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso; e (ii) existência, ou não, dos requisitos legais e dos factos objectivos e subjectivos para aplicação da cláusula geral antiabuso.

Relativamente à primeira questão decidenda, o Tribunal começa por apreciar a natureza das disposições que concretizam os parâmetros conformadores da aplicação das normas antiabuso e do prazo estabelecido para início do procedimento. Verificando estar em causa um procedimento tendente a uma liquidação, o Tribunal assenta a sua análise no pressuposto que as disposições que concretizam os parâmetros conformadores da aplicação das normas antiabuso têm natureza procedimental, sendo consequentemente de aplicação imediata, avançando, ainda, que o prazo estabelecido para início do procedimento, na medida em que delimita temporalmente o direito potestativo do sujeito activo, de abertura daquele procedimento, é um prazo de caducidade, cujo propósito último é gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado relativo ao exercício do direito sujeito ao prazo de caducidade. Porém, sublinha que a certeza e a segurança jurídica conferidas com a caducidade do direito apenas se constituí se o prazo transcorrer sem que o direito potestativo seja exercido, pelo que só este decorrendo na totalidade é que se pode considerar existirem *“garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos”*.

Com estes pressupostos, e atendendo a que abertura do procedimento de aplicação da disposição antiabuso ocorreu, no caso vertente, após a entrada em vigor (em 1 de Janeiro de 2009) da lei, que adia o início da contagem do prazo para o início do ano civil seguinte à prática do acto ou negócio jurídico objecto da disposição antiabuso, o Tribunal conclui que o prazo para a abertura do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso, tendo por referência para início da contagem o dia 22 de Julho de 2008, correspondente à venda das acções da sociedade B. SA, se iniciou no dia 1 de Janeiro de 2009, fixando-se no dia 1 de Janeiro de 2012. Deste modo, tendo a abertura do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso ocorrido a 13 de Outubro de 2011, o Tribunal julgou que esta se tem por tempestiva, e indeferiu o pedido de caducidade da aplicação da cláusula geral antiabuso formulado pelos Requerentes.

Já relativamente à segunda questão decidenda, o Tribunal considerou que, não obstante os pedidos dos Requerentes terem sido apresentados numa lógica de subsidiariedade, a apreciação do preenchimento dos requisitos legais não prescinde, nem é absolutamente indissociável, da apreciação dos factos objectivos e subjectivos relevantes para a aplicação da cláusula geral antiabuso, pelo que procedeu à apreciação de modo unitário.

A questão colocada ao Tribunal reside, essencialmente, em saber se a actuação do sujeito passivo se situa *intra* ou *extra legem*, ou seja, se o planeamento fiscal que adoptou é legítimo ou ilegítimo, se é não abusivo ou abusivo.

O Tribunal, quanto a esta questão, identifica os elementos que permitem aferir quanto à verificação de uma actividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo: elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual, elemento normativo e elemento sancionatório.

Relativamente ao elemento resultado, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos actos ou negócios jurídicos “normais” e de efeito económico equivalente, o Tribunal começa por constatar que comparando de uma forma isolada e objectiva os negócios jurídicos da transformação da sociedade em sociedade anónima e a subsequente venda das acções (actos ou negócios jurídicos realizados) e da eventual manutenção da sociedade como sociedade por quotas e a subsequente venda das quotas (actos ou negócios jurídicos equivalentes ou de idêntico fim económico), é inequívoco que a primeira situação beneficia de um regime legal de tributação mais vantajoso do que a segunda, pois, enquanto a primeira não é objecto de tributação, a segunda é considerada uma mais-valia, rendimento tributado a uma taxa de 10%,

Relativamente ao elemento meio, que se prende com a via livremente escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal e, ao elemento intelectual que exige que a escolha do meio seja determinada apenas ou essencialmente, pelas prevalecentes vantagens fiscais que lhe proporciona, o Tribunal considerou que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima é um negócio jurídico inserido num vasto conjunto de actos e negócios jurídicos executados no âmbito de uma reorganização empresarial. O Tribunal teve em consideração, nomeadamente, que essa intenção surge expressa logo no relatório justificativo da transformação da sociedade, e que se havia já manifestado através de outros actos (v.g. contratos promessa de compra e venda de um conjunto de prédios rústicos, requerimentos a Câmaras Municipais, divulgação do projecto em vários momentos, investimento avultado).

Neste quadro, o Tribunal conclui ser manifesto que a transformação da sociedade B. em sociedade anónima e a subsequente venda de acções (em vez de quotas) não se afigura como o alegado epicentro de um puzzle elisivo, estando em causa um planeamento e uma estrutura de actos e negócios jurídicos, tanto relacionados com a reorganização empresarial como com o investimento que a motiva, que têm uma evidente justificação económica. Ou seja, conclui que aquela transformação e venda não se assumem como actos e negócios “centrais” de um estrutura de actos e negócios jurídicos “*essencial ou principalmente dirigidos*” à obtenção de uma vantagem fiscal.

No que respeita ao elemento normativo, de acordo com o qual só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar em elisão fiscal, o Tribunal considerou estar-se, no caso vertente, perante uma situação de “lacuna consciente de tributação”. Se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações das quotas, deixa por tributar as mais-valias das acções ou as tributava com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a



transformação de uma sociedade comercial em sociedade por acções mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais.

O Tribunal conclui, assim, que, mesmo que a transformação fosse motivada por razões exclusivamente fiscais, é o legislador que opta, expressamente, por tributar a venda das quotas e por não tributar a venda das acções naquele contexto.

Já relativamente ao elemento sancionatório - que, após a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos tidos por abusivos -, o Tribunal conclui que, não se tendo demonstrado a verificação cumulativa de todos os requisitos exigidos para aplicação da cláusula geral antiabuso, particularmente dos elementos meio, intelectual e normativo, não há lugar à aplicação da estatuição da norma, conducente à ineficácia dos negócios jurídicos no âmbito tributário, contrariamente à pretensão da AT.

Conclui, assim, o Tribunal que não se verificam os pressupostos de facto e de direito de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso, julgando consequentemente, ilegal o acto de liquidação contestado.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 117/2012-T

**DATA:** 21 de Maio de 2013

**ASSUNTO:** Encargos de gestão

## Factos

A Requerente, sujeito passivo de IRC, enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal e colectada pela actividade de "Aldeamento Turísticos com Restaurante" requereu a constituição de Tribunal Arbitral peticionando a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado, respeitantes aos períodos 1102 e 1103, prendendo-se a questão a decidir em saber se os montantes cobrados pela Requerente aos Membros do seu Clube, a título de encargos de gestão, constituem remuneração de alojamento de tipo hoteleiro passível de tributação em sede de IVA, à taxa reduzida.

A Requerente é proprietária e explora um estabelecimento de alojamento turístico de quatro estrelas, do tipo "Aldeamento Turístico", que integra 96 unidades de alojamento, restaurantes/bares, piscinas, ténis e ginásio. O contrato de adesão inicial, nos termos dos quais os clientes se tornaram Membros do Clube previa o pagamento de uma quantia pecuniária inicial designada "purchase price" e o pagamento anual de encargos de gestão. Por sua vez, a qualidade de Membro do Clube confere o direito à emissão de um Certificado ("Club Certificate") e confere os denominados direitos de ocupação ("rights of occupation"), que compreendem: i) o direito anual de uso exclusivo da unidade de alojamento identificada no Certificado, e de utilização das instalações do clube, ambos durante o período também identificado no Certificado, e ii) o direito de convidarem

terceiros a ocuparem a respectiva unidade e utilizarem as instalações do clube, no período identificado no Certificado, mesmo na sua ausência.

Como, sobre o valor do pagamento anual facturado a clientes Membros do Clube, a Requerente liquidava IVA à taxa normal, e sobre o valor facturado aos clientes pelo alojamento nas mesmas moradias, liquidava IVA à taxa reduzida, entendeu que devia tratar ambas as situações de modo uniforme para efeitos da sua sujeição a IVA, pelo que passou a liquidar IVA à taxa reduzida também sobre o pagamento anual facturado aos Membros do Clube, a título de alojamento, designadamente nos meses de Fevereiro e Março de 2011. De modo a confirmar o seu entendimento, a Requerente apresentou, em 28 de Março de 2011, um pedido de informação vinculativa, tendo a subsequente informação vinculativa da Direcção de Serviços do IVA fixado o entendimento de que os serviços prestados a Membros do Clube são sujeitos a IVA à taxa normal e, não à taxa reduzida. Em face da informação obtida, a Requerente autoliquidou adicionalmente, sobre o valor dos mesmos serviços, o imposto à taxa normal, deduzindo, subsequentemente, reclamação graciosa com referência a cada um dos períodos, em que sustenta a ter dado azo a um erro na autoliquidação de IVA, por entender que a taxa reduzida do IVA prevista na verba 2.17 da Lista I anexa ao Código do IVA se aplica a quaisquer serviços de alojamento no âmbito da actividade de hotelaria ou com funções análogas, porquanto todos esses serviços se encontram em concorrência potencial.

Já a AT sustenta estar-se perante um contrato de prestação de serviços inominado (prestação de serviços de gestão do empreendimento) e, não perante uma locação de um imóvel que se traduza num alojamento de tipo hoteleiro, pelo que não é passível de tributação à taxa reduzida de 6%.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou a seguinte questão a apreciar e decidir: definição da taxa de IVA aplicável à prestação paga anualmente pelos Membros do Clube (os denominados “encargos de gestão”).

Considerou o Tribunal que a determinação do regime fiscal aplicável a esta prestação depende da qualificação dos serviços que lhe está subjacente, tendo concluído, que a prestação de serviços relativa à ocupação das unidades de alojamento é em tudo idêntica, quer esteja em causa ocupação pelos Membros do Clube quer pelos hóspedes, já que a ambos os casos é nomeadamente garantida a utilização exclusiva da unidade de alojamento em causa e serviços de limpeza. Mais considerou que a diferença poderá estar no valor pago por essa mesma utilização e na denominação atribuída à contrapartida paga pela prestação de serviços, que na sua essência, em ambos os casos, se consubstancia numa prestação jurídica de alojamento.

Considerou, ainda, o Tribunal que da contraprestação dos denominados “encargos de gestão”, resultam características da locação na medida em que a Requerente se obriga a proporcionar a um dado Membro o gozo temporário (em regra, uma a duas semanas) de uma coisa (unidade de alojamento), mediante retribuição (pagamento dos denominados “encargos de gestão”). Ora, não obstante a locação de bens imóveis ser isenta de IVA, a Directiva excepção da isenção aplicada à locação “As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções



análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo”, excepção que foi transposta para o nosso ordenamento jurídico nos seguintes termos: esta isenção não abrange “As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo”. Neste contexto o Tribunal, partindo do pressuposto, em conformidade com a jurisprudência comunitária, que a expressão “sectores com funções análogas” deve ser e entendida em sentido lato, na medida em que se destina a garantir que as prestações de alojamento temporário análogas às do sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, sejam tributadas concluiu que resultando dos factos dados como provados, que os Membros do Clube têm o direito à ocupação das unidades de alojamentos por períodos curtos (em regra, uma a duas semanas) e estas unidades, além de se encontrarem equipadas, gozam de serviço de limpeza se trata de uma utilização em tudo semelhante àquela que é típica de um hóspede de um hotel, estando, portanto, em causa a prestação de alojamento temporário no quadro de uma relação comercial, idêntica à que é prestada no sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com este.

Já para apuramento da taxa a aplicar, entendeu o Tribunal estar em causa no presente processo um “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro”, nos termos e para os efeitos da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, considerando esta conclusão não ser posta em causa pela circunstância de estar em causa o pagamento de denominados “encargos de gestão”, uma vez que face à prova produzida ter resultado manifesto que os Membros do Clube pagam esses encargos, com a intenção clara de utilizar periodicamente, uma dada unidade de alojamento, não só totalmente equipada mas em que são também garantidos os serviços de apoio típicos de um estabelecimento hoteleiro.

Seguindo, ainda, a jurisprudência comunitária, que indicia que, na qualificação da prestação, importa atender à intenção final com que os Membros efectuam o pagamento, o Tribunal considerou que no caso vertente, o cliente ao pagar, anualmente, para manter a sua qualidade de Membro o faz com a intenção de garantir a utilização da unidade de alojamento. Mais considerou que procurando os Membros do Clube uma prestação de serviços de alojamento, idêntica à prestada por estabelecimentos de tipo hoteleiro, e tendo essa prestação de alojamento, efectivamente, todas as características típicas do alojamento turístico deverá a mesma ser enquadrada no conceito de “Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro”, nos termos e para os efeitos da verba 2.17 da lista I anexa ao Código do IVA, independentemente da denominação que seja atribuída ao valor pago pelos Membros do Clube, em conformidade com o princípio da prevalência da substância sob a forma.

Sustentou, ainda, o Tribunal que a sujeição a taxas de IVA diferentes de duas prestações de serviços análogas não poderia deixar de contrariar os princípios de uniformidade da taxa, da neutralidade fiscal inerentes ao sistema comum de IVA e da eliminação de distorções da concorrência. Com efeito, aceitar-se a aplicação de uma taxa de IVA diferente a prestações de serviço de alojamento, com características idênticas, poder-se-á provocar um efeito de substituição, na medida em que os Membros do Clube poderão optar pelo não exercício dos seus direitos de utilização, em função da opção de passarem período idêntico num estabelecimento hoteleiro, em virtude de sobre aqueles recair uma maior carga fiscal.

Em suma, tendo o Tribunal concluído que as prestações de alojamento análogas às do sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, devem ser tributadas à mesma taxa, neste

caso à taxa reduzida, determinou julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, a anulação das liquidações de IVA impugnadas.

\*\*\*

**NÚMERO DO PROCESSO:** 120/2012-T

**DATA:** 12 de Junho de 2013

**ASSUNTO:** IMI – aplicabilidade do benefício fiscal previsto com referência aos fundos de investimento

### Factos

Os Requerentes, F. Fundo de Investimento Imobiliário Fechado e I. Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, ambos representados pela sociedade A. SA, requereram a constituição de Tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial das liquidações de IMI, no valor global de € 47.737,92, e a condenação da AT no reembolso dos valores que lhes foram indevidamente liquidados, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios.

Os Requerentes, F. Fundo de Investimento Imobiliário Fechado e I. Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, constituídos em 30 de Janeiro de 2008 e 21 de Dezembro de 2006, respectivamente, beneficiaram, até ao final do ano de 2009, da redução a metade das taxas de IMI aplicáveis aos imóveis integrados no seu activo, conforme previsto no artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2009.

Na sequência das alterações introduzidas a esta disposição 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 (Fundo de Investimento Imobiliário Subscrição Particular) detidos por investidores não qualificados. Este procedimento deu lugar às liquidações de IMI, relativas a imóveis detidos pelos Requerentes, respeitantes aos anos de 2010 e 2011, contestadas.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões a apreciar e decidir: i) extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral com referência a uma das liquidações contestadas e ii) ilegalidade dessas mesmas liquidações.

O Tribunal Arbitral identificou como questão prévia a apreciação da excepção de extemporaneidade suscitada pela Requerida, com referência a uma das liquidações de IMI contestadas, em virtude do pedido de pronúncia arbitral ter sido 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.



O Tribunal julgou a excepção invocada improcedente por considerar que, sendo o acto 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, é que se poderá iniciar a contagem do prazo de impugnação administrativa, judicial ou arbitral de liquidação do acto em questão.

A segunda questão a apreciar prende-se em saber se as liquidações de IMI, referentes aos exercícios de 2010 e 2011, no valor total de € 95.475,48, enfermam de ilegalidade por violação das disposições que regulam os benefícios fiscais de que gozam os fundos de investimento, a caducidade dos benefícios fiscais e a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais.

Nos presentes autos, discute-se, no essencial, se o benefício fiscal contemplado no n.º 2 do artigo 49.º do EBF, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 relativo à redução para metade da taxa de IMI aplicável aos imóveis integrados em FIISP, 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 acarreta na esfera dos Requerentes.

O Tribunal na apreciação desta questão começa por considerar que, sendo inequívoco que, na Parte II do EBF, que tem como epígrafe “Benefícios Fiscais Com Carácter Estrutural”, se encontram vertidos diversos benefícios fiscais temporários, não se pode considerar que a inclusão do benefício em apreciação na Parte II daquele diploma, afaste a sua natureza temporária. Mais acrescenta, acompanhando Jorge Lopes de Sousa, na sua Declaração de Voto de Vencido proferida no âmbito do processo n.º 150/2012 – T, que a norma do actual artigo 3.º do EBF visa assegurar a previsibilidade que é exigida pelo princípio da segurança jurídica, 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 naquela disposição 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 objectivo de permitir a previsibilidade da manutenção e caducidade de benefícios fiscais.

Em face destas considerações, o Tribunal conclui não ver porque não deverá o artigo 49.º do EBF ser considerado como um benefício fiscal temporário.

Perante esta conclusão, o Tribunal avança que a revogação, operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, do supra referido benefício fiscal (na redacção que lhe foi introduzida pela Lei do Orçamento do Estado de 2007), relativo à redução para metade da taxa de IMI aplicável aos imóveis integrado no activo dos Requerentes, em 2010 e 2011, não poderá ser-lhes imediatamente aplicável, apenas operando relativamente a eles no termo do prazo de caducidade de tal benefício, a saber, em 31 de Dezembro de 2011.

Considera o Tribunal que, nos termos das disposições que regulam a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais, as normas que alterem benefícios fiscais temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos. Os benefícios fiscais temporários são 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. Acompanhando 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 Tribunal considera ainda que 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 esta disposição 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. Mais entendeu o Tribunal que só esta interpretação 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. 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.

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”. Assim, 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.

Perante estas conclusões, o Tribunal entendeu que tendo os Requerentes beneficiado, até ao final do ano de 2009, da redução da taxa de IMI legalmente prevista e, 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, é ilegal.





SOCIEDADE DE ADVOGADOS, RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS

Atento o exposto, o Tribunal julgou procedente o pedido de ilegalidade das liquidações de IMI contestadas respeitantes aos anos de 2010 e 2011, anulando parcialmente tais liquidações, conforme peticionado pelos Requerentes, e condenando a Requerida no reembolso dos valores indevidamente liquidados aos Requerentes, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios vencidos e vincendos até integral reembolso dos montantes pagos.

\*\*\*

Lisboa, 30 de Junho de 2013  
Rogério M. Fernandes Ferreira  
Ana Moutinho Nascimento  
Catarina Ribeiro Caldas