Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdãos STA

Processo:	**0735/17**
Data do Acordão:	**12-09-2018**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**FRANCISCO ROTHES**
Descritores:	**IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS** **REVOGAÇÃO** **BENEFÍCIO**
Sumário:	I - A partir de 1 de Janeiro de 2007, por força do disposto no n.º 2 do art. 46.º do EBF (art. 49.º após a renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho), resultante da alteração resultante do art. 82.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007) e atento o disposto na norma transitória prevista na alínea j) do art. 88.º da mesma Lei, os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, perderam a isenção de IMI de que beneficiavam, passando apenas a beneficiar de redução de taxa de imposto em 50%. II - Relativamente ao ano de 2010, por força da revogação do n.º 2 do art. 49.º do EBF pelo art. 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), a lei deixou de prever aquela redução da taxa de IMI a metade.
Nº Convencional:	**JSTA000P23568**
Nº do Documento:	**SA2201809120735**
Data de Entrada:	**19-06-2017**
Recorrente:	**AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**
Recorrido 1:	**FUNDINVEST - FUNDO DE INVESTIMENTO FECHADO**
Votação:	**UNANIMIDADE**
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 147/13.3BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de Lisboa recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida naquele tribunal e que, julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade acima identificada, na sequência da decisão que indeferiu o recurso hierárquico que interpôs contra o indeferimento da reclamação graciosa, anulou parcialmente a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) respeitante ao ano de 2010 e a vários imóveis de que é proprietária a referida sociedade, considerando que a taxa de imposto deve ser reduzida a metade e, bem assim, anulou as decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, na medida em que decidiram em sentido contrário.

1.2 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«*I- Pelo elenco de razões supra arroladas, ressalve-se melhor entendimento, infere-se que a sentença proferida pelo Tribunal "*a quo*" enferma de erro de julgamento, já que alicerçou a sua fundamentação de direito, contra a solução adoptada pelo legislador e, nessa medida, a decisão ora recorrida, deve ser afastada da ordem jurídica;*

II- A fundamentação da Sentença recorrida assenta, em síntese, no seguinte entendimento: «(...) Nestes termos, com referência aos imóveis do concelho de Moita, adquiridos em 2008, incluídos na nota de cobrança (1.ª prestação) com o n.º 2010 336199403 e, resultando dos autos que a impugnante é um fundo de investimento imobiliário

fechado, de subscrição particular, constituído em 2004, não podem beneficiar da isenção do IMI prevista no n.º 1 do artigo 46.º do EBF (actual 49.º), mas apenas da taxa reduzida de Imposto a metade, conforme disposto no n.º 2 do mesmo dispositivo legal»:

*III- Pelo que, na situação "*sub judice*" está em discussão saber se tal como o Tribunal "*a quo*" decidiu que as fracções do imóvel do concelho de Moita, adquirido em 2008, incluído na nota de cobrança (1.ª prestação) com o n.º 2010 336199403, por ser um fundo de investimento imobiliário fechado, de subscrição particular, constituído em 2004, pode beneficiar da taxa de imposto reduzida a metade, conforme disposto no n.º 2 do artigo 46.º do EBF (actual 49.º);*

IV- Todavia, apesar da ora Recorrida deter as características legalmente necessárias para ser beneficiária da isenção parcial (artigo 46.º, n.º 2 do EBF), adquiriu por escritura pública de 24.AGO.2008, a titularidade do imóvel em crise;

V- No caso em apreço, estamos em presença de um benefício fiscal previsto no artigo 46.º (artigo 49.º desde 2010) do EBF, ou seja, a imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário, como a ora Recorrida, na sua tributação em sede de IMI, a lei reconhecia-lhes o benefício de uma isenção da tributação, em razão da natureza dos titulares dos bens, em evidente promoção do investimento fundiário, desde que, aqueles fossem constituídos e, actuassem sob o amparo da lei portuguesa;

VI- Relativamente a esse benefício estrutural, o artigo 82.º da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, passou a ter um âmbito mais restrito, uma vez que aditou o n.º 2 ao artigo 46.º do EBF, ou seja, atribui o benefício aos fundos que fossem fundos abertos e os mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, sob a forma mitigada de redução (para metade) do IMI por eles detidos;

VII- Todavia, apesar da ora Recorrida deter as características legalmente necessárias para ser beneficiária da isenção parcial (artigo 46.º, n.º 2 do EBF), adquiriu por escritura pública de 24.AGO.2008, a titularidade do imóvel em crise;

*VIII- Tendo presente que o momento relevante para aferir do acesso ao beneficio é o momento em que adquire as fracções do imóvel, e tendo, ainda, presente que no caso em apreço, a ora Recorrida a 31.DEZ.2010 (artigo 113.º, n.º 1 do CIMI), já era proprietária do imóvel em crise e, sendo o IMI um imposto periódico anual, de formação sucessiva, o imposto do ano de 2010, não poderia ser presenteado pelo artigo 46.º, n.º 2 do EBF, já que, à data do facto tributário estava em vigor, apenas, o n.º 1 do artigo 49.º, deixando, assim, o referido normativo de conter a isenção parcial, defendida pelo Tribunal "*a quo*";*

IX- Face ao exposto e contrariamente ao expendido na douta sentença, a liquidação do IMI do ano de 2010 no montante de € 2.251,14, deverá permanecer na esfera jurídica da ora Recorrida, uma vez que é legal e, não merece nenhum reparo;

X- Por último, deverão, ainda, permanecer na ordem jurídica, da ora Recorrida, os despachos que indeferiram a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, absolvendo-se a Fazenda Pública do pagamento de custas, uma vez que a sentença ora recorrida violou o artigo 46.º, n.º 2, o artigo 49.º, ambos do EBF, os artigos 103.º, n.º 1 e 104.º da CRP.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação judicial improcedente, porém, V. Ex.as, decidindo, farão a costumada Justiça».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação: «[…]

Questão decidenda: aplicação da norma transitória constante do art. 88.º al. j) Lei n.º 53A/2006, 29 Dezembro, a imóvel integrado em fundo de investimento imobiliário fechado por aquisição efectuada no ano 2008.

A questão decidenda foi apreciada nos recentes STA-SCT 17.05.2017 processo n.º 1420/14 e 7.06.2017 processo n.º 377/15, com sólida argumentação que merece a adesão do Ministério Público e justifica a transcrição do respectivo sumário (idêntico em ambos os arestos):
A partir de 1 de Janeiro de 2007, e atento o disposto na norma transitória prevista na alínea j) do art. 88.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, perderam a isenção de IMI e de IMT de que beneficiavam, passando apenas a beneficiar de redução de taxa daqueles impostos em 50%».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 Cumpre apreciar e decidir.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«*1. A Impugnante iniciou a actividade em 25/04/2004, constitui-se como um fundo de investimento* [imobiliário] *fechado e legalmente representado pela A……., S.A. – cfr. acordo;*

2. Em 24/11/2008, no Cartório Notarial do Dr. …….. foi outorgada escritura pública de compra e venda do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo n.º 4162 – R/C, R/C A e R/C B, da freguesia da …… e concelho da Moita, em que a impugnante figurou como compradora e como vendedora e empresa B……, SA – cfr. fls. 8 a 11 do processo de reclamação em apenso aos autos;

3. Em 20/07/2010, a impugnante apresentou a declaração Mod. 1 de IMI – cfr. fls. 17 a 18 do processo de reclamação em apenso aos autos;

4. Em 28/11/2010, a ora impugnante requereu a isenção de IMI – cfr. fls. 12 do processo de reclamação em apenso aos autos;

5. Em 21/02/2011, é efectuada a liquidação de IMI/2010 com o n.º 81663188 apurando a colecta no valor de € 36.459,10 – cfr. fls. 3 do processo de reclamação em apenso aos autos;

6. Com referência aos prédios constantes do Município da Moita, a colecta total é, assim, discriminada:

Descrição Prédio	*IMI/Ano*	*Valor Patrimonial (€)*	*Colecta (€)*
…….. U-04162 – r/c	*2010*	*118.760,00*	*475,04*
……. U-04162 – r/c A	*2010*	*581.260,00*	*2.325,04*
……. U-04162 – r/c B	*2010*	*425.550,00*	*1.702,20*

– cfr. fls. 16 do processo de recurso hierárquico em apenso aos autos;

7. Em 29/04/2011, é efectuada a nota de cobrança referente ao IMI/2010, 1.ª prestação, com o n.º 2010 336199403, no valor de € 17.826,64, com data limite de pagamento de 2011/04/30 – cfr. fls. 15 do processo de reclamação em apenso aos autos;

8. A ora impugnante veio a pagar o imposto referido no ponto anterior em 29/04/2011 – cfr. fls. 15 do processo de reclamação em apenso aos autos;

9. Em 01/06/2011, a ora impugnante deduziu reclamação graciosa com o n.º 2186201104000811, que veio a ser indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças da Moita de 05/07/2011 – cfr. fls. 4 e ss. e 38 do processo de reclamação em apenso aos autos;

10. Em 26/07/2011, a ora impugnante deduz recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa – cfr. fls. 3 e ss. dos autos;

11. Em 04/05/2012, a Subdirectora-Geral da A.T. proferiu despacho a indeferir o recurso hierárquico – cfr. fls. 40 e ss. do processo de recurso hierárquico em apenso aos autos;

12. Em 22/01/2013, foi apresentada neste Tribunal Tributário de Lisboa, p.i. que consubstancia a presente impugnação – cfr. fls. 2 dos presentes autos».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade ora Recorrida é um fundo de investimento imobiliário (FII) fechado, de subscrição particular (Embora a natureza particular da subscrição não tenha sido levada ao probatório, a mesma consta da sentença e não foi nunca posta em causa.), com início da actividade em 2004. Em 2008 comprou diversos imóveis relativamente aos quais pretendeu que beneficia de isenção de IMI relativamente ao ano de 2010. Cumpre ter presente que, à data em que a sociedade foi constituída, o art. 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – a que, após a republicação pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, correspondeu o art. 49.º, que veio a ser revogado pelo art. 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de Março – estabelecia a isenção total de IMI em relação aos imóveis de que os FII fossem proprietários, nos termos do n.º 2 do referido artigo, que dispunha: «*Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional*».
Ulteriormente, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), alterou o art. 46.º do EBF, criando um duplo regime, desdobrado pelos dois números do artigo: de isenção de IMI relativamente «[a]*os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional*» (n.º 1), e, para os «*imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles*», que não beneficiam das isenções referidas no número anterior, a redução da taxa de imposto a metade (n.º 2).
A mesma Lei n.º 53-A/2006 incorporou uma norma de direito transitório, quanto às alterações introduzidas no EBF. Assim, nas suas alíneas a) e j) do seu art. 88.º, dispunha: «*Às alterações introduzidas pela presente lei ao Estatuto dos Benefícios Fiscais aplica-se o regime transitório seguinte: a) São mantidos, nos termos em que foram concedidos, os benefícios fiscais constantes das partes II e III cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro 2006;* [...] *j) O disposto no n.º 2 do*

artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais é aplicável, a partir da entrada em vigor da presente lei, aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles constituídos após 1 de Novembro de 2006 ou que realizem aumentos de capital após esta data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação eram, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles».
O regime fiscal dos FII, em sede de IMI, voltou a ser alterado pelo art. 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), agora estabelecendo-se um único benefício: a isenção para «*os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional*»; o n.º 2 do art. 49.º do EBF (que previa a redução da taxa a metade para os «*imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles*») foi então revogado.
A ora Recorrida entendeu que, pese embora as referidas alterações legislativas, mantinha a isenção total de IMI relativamente aos imóveis em causa. Essencialmente, por força do disposto no então art. 2.º-A (depois, art. 3.º) do EBF, que dispunha: «*As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário*». Com esse fundamento, na sequência da notificação que lhe foi efectuada para pagar a 1.ª prestação do IMI do ano de 2010 sem que fosse considerado benefício algum, apresentou impugnação judicial, depois de ver indeferidas as reclamação graciosa e recurso hierárquico que deduziu contra a liquidação desse imposto.
A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa concedeu parcial provimento à impugnação judicial e anulou a liquidação na parte em que a taxa de imposto não observou a redução a metade e, bem assim, anulou as decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, na medida em que decidiram em sentido contrário. Ou seja, apesar de considerar que a Impugnante não beneficiava da isenção do imposto, reconheceu que a mesma beneficiava da redução da taxa a metade, no entendimento de que o disposto no n.º 2 do art. 46.º do EBF, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, é aplicável ao caso dos autos, dele resultando que a partir da entrada em vigor desta Lei os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular deixam de estar isentos de IMI e passam apenas a beneficiar de taxa de IMI reduzida a metade.
Aliás, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo veio a pronunciar-se nesse mesmo sentido (*Vide* os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- de 17 de Maio de 2017, no processo n.º 1420/14, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b66913f277ad52d18025812900516b86;
- de 31 de Maio de 2017, no processo n.º 1171/16, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/da0a9c1751be81e880258139004eeed6;
- de 24 de Janeiro de 2018, no processo n.º 898/16, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98778f52d9165e668025822d003f70a3.).
Inconformada com essa decisão, a Fazenda Pública dela recorreu para este Supremo Tribunal. Apesar de, salvo o devido respeito, as alegações de recurso não serem muito claras a esse propósito, o fundamento por que entende que a ora Recorrida não pode beneficiar da redução da taxa de IMI a metade relativamente aos prédios em causa é porque em 2010 – ano a que se refere o IMI em causa – esse benefício já não estava previsto na lei, uma vez que o n.º 2 do art. 49.º do EBF (que o previa) foi revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

Assim, a Recorrente afirma, repetidamente, que «*a ora Recorrida det*[ém] *as características legalmente necessárias para ser beneficiária da isenção parcial (artigo 46.º, n.º 2 do EBF)*» (conclusões IV e VII), admitindo que estão reunidos os requisitos subjectivos para que opere o benefício de redução da taxa a 50%.
Apesar disso, entende que, porque em 2010 já não estava em vigor o n.º 2 do artigo do EBF que foi o 46.º até à renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho – e o 49.º depois dessa data –, que previa a redução da taxa de IMI a metade, e porque o art. 49.º do mesmo Estatuto não contém idêntica previsão, uma vez que o respectivo n.º 2 foi revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), a ora Recorrida não pode beneficiar da redução da taxa a metade.
Na verdade, a Recorrente afirma que «*sendo o IMI um imposto periódico anual, de formação sucessiva, o imposto do ano de 2010, não poderia ser presenteado pelo artigo 46.º, n.º 2 do EBF, já que, à data do facto tributário estava em vigor, apenas, o n.º 1 do artigo 49.º, deixando, assim, o referido normativo de conter a isenção parcial, defendida pelo Tribunal "*a quo*"*» (conclusão VIII).
Assim, contrariamente ao que sucedia nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo acima indicados, a questão que aqui cumpre apreciar e decidir já não é a de saber se um FII fechado pode beneficiar de isenção total de IMI relativamente aos prédios de que é proprietário e aos anos ulteriores a 2006, mas a de saber se a redução da taxa a metade, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e a sentença recorrida reconheceram nesses casos, continua a valer relativamente ao ano de 2010.
Em suma, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se, relativamente ao ano de 2010, os FII fechados beneficiam de redução a metade na taxa de IMI, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 49.º do EBF.

2.2.2 DO ERRO DE JULGAMENTO

A tese acolhida na sentença não nos mereceria reparo algum caso o IMI em causa se referisse aos anos de 2008 ao 2009. No entanto, não a podemos subscrever relativamente ao ano de 2010. Na verdade, como deixámos dito, o n.º 2 do art. 49.º do EBF, que previa a redução a metade da taxa de imposto, foi revogado pelo art. 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010).
Afigura-se-nos, pois, que tem razão a Recorrente, não podendo sustentar-se, relativamente ao ano de 2010, a tese subscrita pela sentença.
Poderá eventualmente argumentar-se que essa revogação, porque efectuada já no decurso do ano de 2010, não poderia produzir efeitos nesse mesmo ano, sob pena de violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal [cfr. art. 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e art. 12.º da Lei Geral Tributária]. Sucede, porém, que para efeitos de IMI, o facto tributário se considera ocorrido a 31 de Dezembro do ano a que respeita, como resulta do n.º 1 do art. 8.º do respectivo Código, ou seja, no que respeita ao no de 2010, ulteriormente à entrada em vigor referida alteração (cfr. art. 179.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril). Ainda que assim não fosse, resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional, que o n.º 3 do art. 103.º da CRP se aplica apenas a situações configuráveis como de retroactividade forte, autêntica ou própria, ou seja, de 1.º grau, que se traduz na aplicação da lei nova a factos inteiramente verificados ao abrigo da lei antiga, tendo já produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa lei, o que, manifestamente, não é o caso.
Por esse motivo, o recurso será provido e a impugnação judicial será julgada totalmente improcedente.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão, decalcada do sumário do citado acórdão:

I - A partir de 1 de Janeiro de 2007, por força do disposto no n.º 2 do art. 46.º do EBF (art. 49.º após a renumeração operada pela Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho), resultante da alteração resultante do art. 82.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007) e atento o disposto na norma transitória prevista na alínea j) do art. 88.º da mesma Lei, os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, perderam a isenção de IMI de que beneficiavam, passando apenas a beneficiar de redução de taxa de imposto em 50%.

II - No entanto, relativamente ao ano de 2010, por força da revogação do n.º 2 do art. 49.º do EBF pelo art. 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010), a lei deixou de prever aquela redução da taxa de IMI a metade.

*** * ***

3. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e julgar a impugnação judicial totalmente improcedente.

Custas pela Recorrida, mas sem pagamento de taxa de justiça neste Supremo Tribunal, uma vez que não contra-alegou o recurso.

*

Lisboa, 12 de Setembro de 2018. – Francisco Rothes (relator) – Aragão Seia – Dulce Neto.