

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 398/2015-T**

**Tema: IMT/IS - Artigo 236.º da Lei n.º 83 – C/2013, de 31 de Dezembro (Regime Especial Aplicável aos FIAH e SIAH)**

*O árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 16 de Setembro de 2015, acorda no seguinte:*

## **1. RELATÓRIO**

**1.1.** A..., S.A., contribuinte n.º..., na qualidade de sociedade gestora do fundo B..., contribuinte n.º..., com sede na Avenida..., n.º..., Lisboa, de ora em diante designada por “Requerente”, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”<sup>1</sup>).

**1.2.** O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de nulidade dos actos tributários de liquidação de IMT e de IS, no valor total de €2.056,12 (dois mil e cinquenta e seis euros e doze cêntimos), melhor identificados na petição inicial apresentada pelo Requerente, e que aqui se dão por articulados e reproduzidos, para todos os efeitos legais, os quais respeitam aos dois prédios urbanos propriedade do Requerente, melhor identificados como segue:

a) Urbanização Aldeamento de..., Leiria..., artigo...;

b) Rua..., n.º..., Vila Nova de Gaia, ..., artigo...;

conforme documentos junto à petição inicial.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Mais requer o Requerente a condenação da Requerida à restituição das quantias indevidamente pagas e que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios sobre todas as quantias pagas.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega o Requerente que as liquidações objecto desta petição são ilegais pois entende ser inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º3 da Constituição da República Portuguesa, o artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014.

Entende ainda o Requerente que as liquidações impugnadas são nulas ao abrigo da alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) porque ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental, pelo que impugnáveis a todo o tempo.

1.4. A AT defende que o pedido de declaração de nulidade das liquidações controvertidas deverá ser julgado improcedente, defendendo-se por excepção e por impugnação. Por excepção defende-se a Requerida dizendo que no ordenamento jurídico-administrativo português, o regime regra de invalidade dos atos é, por razões de segurança jurídica, a mera anulabilidade, incluindo para os praticados com fundamento em deliberações ilegais ou inconstitucionais, tendo o Supremo Tribunal Administrativo vindo a pronunciar-se nesse mesmo sentido.

Refere a Requerida que a declaração de nulidade aparece reservada aqueles actos que ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental, contendendo com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, mas não aqueles que contendem com o princípio da legalidade, como é o caso nos autos.

Os actos em apreço, sendo, sem que em tal se conceda, violadores do princípio da legalidade tributária, seriam, assim, anuláveis, mas não nulos, pelo que o presente pedido arbitral é parcialmente extemporâneo, no que às liquidações de IS se refere, pois o prazo de impugnação de tais atos de liquidação há muito que se encontra esgotado.

Acrescenta ainda a Requerida, na sua defesa por exceção, que o Tribunal Arbitral não tem competência para aferir ou declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, como no fundo pretende o Requerente.

Defende-se por impugnação dizendo que a lei em questão não é ferida de retroactividade, não tendo estabelecido nenhum novo requisito para aplicação da isenção prevista no regime fiscal dos FIAH, mas apenas tendo concedido um prazo para cumprimento de um requisito já subjacente ao próprio regime, prazo esse que apenas se inicia após a entrada em vigor da lei nova.

Não se trata pois de alterar os pressupostos, condições de atribuição ou de reconhecimento de um benefício fiscal, mas tão só e apenas, regular o período de tempo para efeitos de comprovação do cumprimento de um requisito previamente estabelecido. Pelo que a Requerida entende que a norma em apreço não é inconstitucional.

Pelo que a Requerida entende deve ser declarada improcedente a presente petição.

*1.5. Foi acordada pelas partes a dispensa da reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT.*

## **2. SANEAMENTO**

*O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.*

*As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).*

*Não foram identificadas nulidades no processo.*

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

*Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:*

*1) O fundo B... era, à data das liquidações sub judice, proprietário dos prédios urbanos objecto dessas mesmas liquidações, melhor identificados acima.*

*2) Ambos os imóveis foram adquiridos no início de 2014, beneficiando de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do nº7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIAAH, e foram alienados em 16 de Setembro de 2014 e 4 de Novembro de 2014.*

*3) Em conformidade com o mencionado na petição inicial e na resposta dada pela Requerida, foram efectuadas duas liquidações de IMT no valor de €1.143,02 (mil cento e quarenta e três euros e dois cêntimos) e duas liquidações de IS no valor de €913,10 (novecentos e treze euros e dez cêntimos), as quais foram pagas pelo Requerente.*

*4) Tais liquidações foram feitas ao abrigo do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2014).*

#### **Factos não provados**

Não se constataram factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

#### **Fundamentação da Matéria de Facto**

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pelo Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas pela Requerida.

#### **4. QUESTÕES DECIDENDAS**

São duas as questões a decidir nos presentes autos:

- a) Conhecer da excepção da impugnabilidade dos actos por extemporaneidade do pedido e por incompetência do Tribunal Arbitral;
- b) Determinar-se a ilegalidade ou não das liquidações de IMT e IS sub judice efectuadas ao abrigo do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2014).

##### **a) Da impugnabilidade dos actos e da incompetência do Tribunal Arbitral**

Previamente à apreciação do mérito da causa cumpre, antes de mais, conhecer da tempestividade do pedido de acção arbitral deduzido pelo Requerente. E quanto a este tema há que distinguir as liquidações de IMT, no montante de €1.143,02 (mil cento e quarenta e três euros e dois cêntimos), as quais foram reclamadas graciosamente pelo Requerente, das liquidações de IS, no montante de €913,10 (novecentos e treze euros e dez cêntimos), que não foram objecto de reclamação graciosa.

A AT fundamenta a sua pretensão, no que à excepção de impugnabilidade dos actos diz respeito, no facto dos actos de liquidação sub judice deverem considerar-se anuláveis e não nulos. E que, assim sendo, o presente pedido arbitral é, no que às liquidações de IS se refere, não tendo estas sido objecto de reclamação graciosa, extemporâneo, pois o prazo de impugnação dos actos de liquidação de IS há muito que se encontrava esgotado quando deu entrada no Tribunal Arbitral a presente petição.

Ora, é jurisprudência consagrada em diversos Acórdãos que, no domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação.

O mesmo regime se aplica em relação a um acto de liquidação que aplique uma norma inconstitucional, salvo se ofender o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que não é o caso do princípio da legalidade.

Ou sejam ainda que os actos de liquidação sub judice se baseiem numa norma inconstitucional, o vício de que padecem seria sempre a anulabilidade e não a nulidade.

A título exemplificativo, o Acórdão de 27.01.2010 - Recurso nº 948/09, no qual ficou escrito: *"Na verdade, é sabido que no domínio do contencioso tributário a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação ....invocável nos termos da cobrança coerciva, até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, mesmo que posteriormente ao de impugnação de actos anuláveis, mas nunca a todo o tempo"*.

Conforme jurisprudência firme e reiterada do STA, mesmo nos casos de actos que apliquem normas inconstitucionais, o correspondente vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito gera mera anulabilidade, salvo se ocorrer do conteúdo de um direito fundamental (alínea d) nº 2 do artigo 133º do CPA) o que não sucede no caso do princípio da legalidade, protecção da boa fé ou direito à propriedade privada (acórdãos de 30/01/01, 15/01/03, 25/05/04, 16/11/05, 10/01/07, 5/07/07 e 7/05/08, nos processos n.ºs 26.392, 1629/02, 208/04, 1108/03 (Plenário), 736/05, 496/06, 479/06 (Pleno) e 1034/07.

Não vemos razões para seguir um entendimento diferente daquele que tem vindo a ser seguido pelos acórdãos do STA acima mencionados, porque uma coisa é o vício da norma, outra, diversa, é o vício do acto. Ou seja, um acto de liquidação

que aplique uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, padece de vício de violação de lei por erro no pressuposto de direito, causa de mera anulabilidade, mas não de nulidade.

E, assim sendo, estando os actos de liquidação sub judice, sancionados apenas pela regra geral da anulabilidade, o regime aplicável quanto ao prazo para deduzir impugnação é o da alínea a) do nº1 do artigo 102º do CPPT.

Assim, tendo o Requerente sido notificado para pagar as liquidações de IS sub judice até ao dia 13 de Outubro e ao dia 17 de Novembro, ambos de 2014, quando a petição do Requerente deu entrada neste Tribunal, encontrava-se já o respectivo prazo ultrapassado, pelo que caducou o direito do Requerente de impugnar por via da apresentação do pedido de constituição arbitral as liquidações de IS em causa.

Pelo que se considera intempestivo o pedido de pronúncia arbitral apresentado, no que às liquidações de IS se refere, por caducidade do direito de acção, ficando assim prejudicado parcialmente o conhecimento da questão de mérito.

Defende-se ainda a Requerida por excepção dizendo que, alegando o Requerente a inconstitucionalidade da norma aplicada nas liquidações sub judice, o Tribunal não é competente para decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas.

Ora, o Tribunal não irá obviamente declarar a (in)constitucionalidade da norma sub judice, mas tão somente pronunciar-se quanto à sua aplicação concreta aos factos concretos, avaliando a legalidade ou não dessa aplicação. O Tribunal é assim, nesta medida, materialmente competente.

## 5. DA LEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE IMT

Cumpre então decidir quanto ao mérito do pedido de decisão arbitral das liquidações de IMT, sub judice.

Ora vejamos, a Lei nº 64-A/2008 de 31 Dezembro aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (de ora adiante “FIIAH”). Este regime previa no nº7 do seu artigo 8º que se ficavam isentos de IMT:

“a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1;

b) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício da opção de compra a que se refere o n.º 3 do artigo 5.º pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento referidos no n.º 1.”

O orçamento de Estado para 2014 veio introduzir mais 3 números no referido artigo 8º, como segue:

“14 – Para efeitos do disposto nos n.os 6 a 8, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo, devendo o sujeito passivo comunicar e fazer prova junto da AT do respetivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo.

15 – Quando os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.os 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.



16 – Caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5.º [i.e. opção de compra], ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14, deve o sujeito passivo solicitar igualmente à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do imposto devido nos termos do número anterior.”

Ora, cumpre então avaliar da legalidade das liquidações de IMT sub judice.

Conforme supra mencionado, ambos os imóveis objecto de liquidação foram adquiridos pelo Requerente no início de 2014, beneficiando de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH. Tal norma obriga a que o imóvel seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa beneficiar de tal isenção.

Ora, a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional não é requisito das alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado para 2014, mas sim um requisito do regime fiscal dos FIIAH ab initio, aliás natural decorrência das motivações que levaram à criação destes fundos.

O Orçamento de Estado para 2014 vem, é certo, estabelecer um novo requisito para a isenção: caso a afectação a arrendamento para habitação permanente não ocorra no período de 3 anos após a entrada do imóvel no fundo, o fundo tem que requerer a liquidação do IMT que não foi liquidado ab initio.

Contudo, não foi este o caso em apreço, ao contrário do que parece decorrer da argumentação do Requerente. As liquidações de IMT efectuadas no que aos imóveis acima descritos se refere não tiveram por base a sua manutenção no fundo por um período igual ou superior a 3 anos sem que tivesse havido afectação a arrendamento para habitação permanente. Aliás, como decorre da documentação junta ao processo ambos os imóveis estiveram no fundo por apenas alguns meses.

As liquidações em apreço, aliás conforme decorre das notas de liquidação juntas ao processo, basearam-se no facto de ter sido dado aos imóveis “destino diferente daquele em que assentou o benefício”. Ora, a esta afirmação efectuada pela AT de que foi dado destino diferente aos imóveis, ou seja, que não foram afectos a arrendamento para habitação permanente, o Requerente responde apenas nas suas alegações que “Não entende, porém, onde foi a Autoridade Tributária buscar semelhante ideia”, nada mais referindo sobre aquele que é requisito essencial da aplicação da isenção.

Assim sendo, entendemos que não está em questão a retroactividade ou não da norma aplicada, o que seria o caso, se, a título de exemplo, o imóvel estivesse por um período de 3 anos no fundo sem que ainda tivesse sido afectado ao arrendamento para habitação permanente e, por esse facto, houvesse liquidação de IMT.

No caso em concreto não é disso que se trata. Os imóveis em questão são alienados sem que tenham cumprido o seu destino – afectação ao arrendamento habitacional permanente. Não se trata de uma questão de prazo. Alienados que sejam, esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido para que a isenção de IMT seja aplicável.

Para cumprimento da alínea a) do nº7 do artigo 8º não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel mas uma efectiva afectação ao arrendamento para habitação permanente. Ora, o Requerente não comprova de forma alguma neste processo, nem no procedimento administrativo anterior o preenchimento desse requisito.

Entendemos assim que não está em causa a retroactividade ou não da lei, nem tão pouco existe lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal. O racional para atribuição de um benefício fiscal em sede de IMT

aos FIIAH foi estabelecido claramente desde o início – “As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento...”;

Ora, entendemos assim que a liquidação de IMT em apreço é legal ao abrigo da alínea a) do nº7 do artigo 8º. Vejamos agora então o racional da liquidação de IMT ao abrigo do artigo 235º nº 16 da Lei 83/2013 de 31 de Dezembro.

Relembrando, estabelece o nº 16:

16 – Caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5.º [i.e. opção de compra], ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14, deve o sujeito passivo solicitar igualmente à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do imposto devido nos termos do número anterior.”

E no número anterior estabelece-se:

15 – Quando os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.os 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.

No caso em concreto – alienação de imóveis que não chegaram a ser afectos a arrendamento para habitação permanente pelo fundo – este nº16, conjugado com o nº15, não altera a substância ou requisitos da isenção estabelecida pela alínea a) mas tem uma natureza mais processual/operativa – lendo-se que caso haja alienação de imóveis que não tenham sido objecto de contrato de arrendamento, as isenções cessam (nomeadamente a da alínea a) do nº7), devendo o sujeito passivo solicitar a liquidação do respectivo imposto.

Concluindo, mantemos que não está em causa a retroactividade ou não da lei, nem tão pouco existe lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal, pelo que entendemos assim que a liquidação de IMT em apreço é legal.

## **6. DECISÃO**

Em face do exposto, decide-se julgar:

- a) intempestivo o pedido de pronúncia arbitral apresentado, no que se refere às liquidações de IS, no montante total de €913,10 (novecentos e treze euros e dez cêntimos), por caducidade do direito de acção, absolvendo, em consequência, a Requerida do pedido.
- b) improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação de IMT melhor identificados nos autos, no valor total de €1.143,02 (mil cento e quarenta e três euros e dois cêntimos);

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em Euros €2.056,12 (dois mil e cinquenta e seis euros e doze cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em Euros 612 (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo do Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Março de 2016

O Árbitro  
(Maria Antónia Torres)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.