

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 729/2015-T**

**Tema: Imposto Municipal sobre Transmissão de Imóveis (IMT) e Imposto do Selo**

## **Decisão Arbitral**

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na Avenida de ..., n.º..., Lisboa, na qualidade de sociedade gestora do B... - FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, contribuinte n.º ..., requereu a constituição 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).

1.2. É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

1.3. O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 11 de fevereiro de 2016.

1.4. O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a liquidação de IMT número ..., no valor de 4.925,31€, e a liquidação de IS número ..., no valor de 1.495,82€, ambas relativas à fração autónoma, que era propriedade da Requerente, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de..., Amadora, sito na Rua..., ... .., Lote... - ..., liquidações e fração que estão melhor identificados no pedido da Requerente e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

A Requerente invoca a ilegalidade das liquidações com base na sua inconstitucionalidade que, entende, conduz à respetiva nulidade, que pretende seja declarada pelo Tribunal, ou à sua anulabilidade, pelo que subsidiariamente pede sejam as liquidações anuladas.

Mais peticiona a Requerente a condenação da Requerida ao reembolso das quantias pagas por força das liquidações em crise, acrescidas dos juros indemnizatórios sobre todas as quantias pagas vencidos contados até à data do reembolso.

A Requerente fundamenta o seu pedido alegando que o artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial Aplicável aos FIIAH e SIIAH) previsto pela Lei n.º 83 – C/2013, de 31 de Dezembro - na medida em que determina a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de Janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de Janeiro de 2014 - consubstancia um novo regime de caducidade das isenções previstas no n.º 7, alínea a) e n.º 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) do Regime Tributário dos FIIAH e revela uma violação flagrante e inequívoca do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º, número 3, da Constituição da República Portuguesa, o que, no seu entender, conduz à sua inconstitucionalidade.

Entende a Requerente que as liquidações em crise estão, em consequência, feridas de vício que tem como consequência a nulidade, 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.

Sendo que, entende também, sempre serão as liquidações anuláveis, por ilegais, com o mesmo fundamento.

1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Por exceção defendeu-se a Requerida dizendo 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 pretenderia a Requerente.

Defendeu-se por impugnação sustentando 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 atos 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, diz, o caso nos autos. Os autos em apreço, sendo, sem que tal se conceda, violadores do princípio da legalidade tributária, seriam, assim, anuláveis, mas não nulos. Acrescenta que a lei em questão não é ferida de retroatividade, não tendo estabelecido nenhum novo requisito.

Acrescenta que a lei em questão não é ferida de retroatividade, não tendo estabelecido nenhum novo requisito para aplicação da isenção prevista no regime fiscal dos FIAH, mas apenas tendo concedido um prazo para o 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 de cumprimento de um requisito previamente estabelecido. Pelo que a Requerida entende que a norma em apreço não é inconstitucional.

Pelo que a Requerida conclui que devem ser julgados improcedentes os pedidos.

1.6. Notificada para se pronunciar sobre a defesa por exceção deduzida pela Requerida, veio a Requerente esclarecer que não pretende que o Tribunal aprecie em abstrato a constitucionalidade das invocadas normas, tão só a ilegalidade da liquidação resultante da sua aplicação ao caso concreto.

1.7. Notificadas da intenção do tribunal em dispensar a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, as partes não vieram opor-se.

1.8. A Requerida veio aos autos, a 06.04.2016, requerer a junção de Decisão Arbitral proferida no Processo 398/2015-T que apreciou uma questão, no seu entender, em tudo idêntica à dos presentes autos, e a Requerente, notificada, veio manifestar a sua discordância relativamente à decisão proferida e informar que dela interpôs recurso. O Tribunal admite a junção de ambos os requerimentos e deu a devida ponderação, quer à decisão anteriormente proferida quer à posição da Requerida.

## 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.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

## 3. MATÉRIA DE FACTO

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

1) A Requerente era proprietária da fração autónoma inscrita na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., Amadora, sito na Rua..., ..., Lote...-....., melhor identificada acima e no pedido da Requerente e documentos 1 e 2 a ele juntos.

2) A fração fora adquirida beneficiando das isenções de IMT e de IS constantes, respetivamente, dos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH, que foram reconhecidas a requerimento do Fundo Montepio Arrendamento, nos termos do artigo 10.º do Código do IMT.

3) A Requerente apresentou, em 02.10.2015, uma declaração para liquidação de IMT e de IS, solicitando o pagamento do IMT e do Imposto de Selo com fundamento na sua intenção de alienar a fração e, conseqüentemente, de lhe dar destino diferente daquele em que assentou o benefício, com a conseqüente caducidade da isenção.

4) Tais declarações deram origem à liquidação de IMT número..., no valor de 4.925,31€, e à liquidação de IS número..., no valor de 1.495,82€, que a Requerida pagou em 05.10.2015.

*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 Decisão sobre a Matéria de Facto**

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela 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 exceção da impugnabilidade dos atos por incompetência do Tribunal Arbitral;
- B) Aferir da legalidade das liquidações de IMT e IS *sub judice* e decidir acerca das consequências da sua eventual ilegalidade;

**A) DA ALEGADA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL**

A Requerida, por exceção, afirma o Tribunal não é competente para decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas que, no entender da Requerente, deram origem às liquidações em crise.

Verdade que a Requerente subsume o seu pedido de pronúncia arbitral à pretensão de que o Tribunal afira “*se o artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial Aplicável aos FIIAH e SIIAH) previsto pela Lei n.º 83 – C/2013, de 31 de Dezembro - na medida em que determina a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH «aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de Janeiro de 2014, contando-*

*se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de Janeiro de 2014» - consubstancia um novo regime de caducidade das isenções previstas no n.º 7, alínea a) e n.º 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) do Regime Tributário dos FIIAH, revelando uma violação flagrante e inequívoca do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa”.*

O Tribunal Arbitral não teria, parece-nos evidente, competência para uma tal declaração, de conformidade ou desconformidade das normas em apreço com a Constituição da República Portuguesa.

No entanto, na verdade, não é isso que a Requerente peticiona, como veio, aliás, depois de convidada, esclarecer, tão só que o Tribunal Arbitral se pronuncie quanto à aplicação das citadas normas aos factos concretos submetidos à sua apreciação, avaliando a legalidade ou não dessa aplicação.

O Tribunal é, nesta medida, materialmente competente, julgando-se improcedente a exceção invocada pela Requerida.

## **B) DA LEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE IMT E IMPOSTO DE SELO EM CRISE**

Cumpra então decidir quanto ao mérito do pedido de decisão arbitral das liquidações de IMT e de IS *sub judice*.

Vejamos:

O artigo 102.º (norma inserida no capítulo X, sob a epígrafe "Benefícios Fiscais") da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (de ora adiante "FIIAH").

Segundo o n.º 7 do seu artigo 8º do FIIAH, ficam isentas de IMT:

*"a) As aquisições de prédios urbanos ou de frações 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 frações 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 artigo 235.º da 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2014 veio introduzir mais 3 números no referido artigo 8.º:

*"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, 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."*

No artigo 236.º consta a seguinte disposição transitória: *"O disposto nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de janeiro de 2014. 2 - Sem prejuízo do previsto no número anterior, o disposto nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é igualmente aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014,*

*contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de janeiro de 2014.”*

É contra esta norma transitória que a Requerente se insurge, considerando-a inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º, número 3, da CRP, na medida em que, no seu entender, consubstancia um novo regime de caducidade das isenções.

Apreciando, resulta dos factos provados que a fração em causa foi adquirida pela Requerente beneficiando de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º 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.

Isto é, a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional não é requisito das alterações introduzidas pelos artigos 235.º e 236.º da 83-C/2013, de 31 de dezembro, antes um requisito do regime fiscal dos FIIAH. É a natural decorrência, como bem alega a Requerida, das motivações que levaram à criação de um regime especial temporário aplicável a estes Fundos, ligadas à crise económica e à consequente dificuldade acrescida dos indivíduos e das famílias no pagamento das prestações dos contratos de mútuo celebrados para aquisição de habitação própria permanente, pretendendo, portanto, o regime acudir a situações de dificuldade e incentivar o arrendamento para habitação própria permanente.

O Orçamento de Estado para 2014 vem, é certo, estabelecer um novas regras para a isenção: caso a afetação a arrendamento para habitação permanente não ocorra no período de 3 anos após a entrada do imóvel no Fundo e, ainda caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido aquele prazo, o adquirente tem que requerer a liquidação do IMT que não foi liquidado.



Não foi esta, porém, a razão pela qual a Requerente procedeu às declarações que deram origem às liquidações em crise, o que se retira claramente da análise dos documentos juntos, apesar de a argumentação da Requerente resultar coisa diversa.

As liquidações de IMT efetuadas 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 afetação a arrendamento para habitação permanente.

As liquidações em apreço, aliás conforme decorre das notas de liquidação juntas ao processo, basearam-se no facto, nas palavras da própria Requerente, de ter sido dado aos imóveis "*destino diferente daquele em que assentou o benefício*", "*caducando a isenção*".

O facto de a alienação do imóvel fazer caducar a isenção não é, como ao diante se deixará explanado, um facto novo, resultante do aditamento efetuado pelo Orçamento de Estado para 2014. Nova será, quando muito, a obrigatoriedade de o adquirente requerer a liquidação dos impostos que não foram liquidados *antes da alienação*. Disposição que não só é meramente procedimental, como não está sequer em causa nestes autos, tendo em conta que foi precisamente isso que a Requerente fez e a consequência sempre seria, como veremos que resulta do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que os impostos seriam liquidados oficiosamente pela Fazenda (acrescidos dos juros e sanções previstas na lei), uma vez constatada a alienação.

Parece-nos, portanto, evidente que a questão *sub judice* não se prende com a eventual inconstitucionalidade, por violação da proibição da retroatividade da lei fiscal, dos números aditados ao artigo 8.º pelos Orçamentos de Estado de 2014.

De facto, a alienação da fração em questão pela Requerente determina, como ela própria reconheceu nas declarações para liquidação de IMT e IS, a caducidade da isenção, porque lhe foi por ela dado destino diferente daquele que havia determinado a concessão do benefício.

Para cumprimento da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas uma efetiva afetação ao arrendamento para habitação permanente.

Não é, pois, verdade, que, como afirma a Requerente, não estivessem já legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, os factos ou circunstâncias de

que dependia a respetiva caducidade, ao menos no que respeita às circunstâncias que efetivamente ocorreram: a alienação do imóvel.

Na verdade, a concessão de um benefício dependia já – e depende sempre – da efetiva verificação dos respetivos pressupostos, nos termos do artigo 12.º do EBF (artigo 11.º, na redação do EBF que se encontrava em vigor previamente à republicação do mesmo pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06).

O facto de a Requerente ter procedido à alienação da fração que, ao adquirir, declarou iria afetar a fim que lhe permitia fosse reconhecida – como foi – a isenção de IMT e IS, sempre determinaria, ainda que o aditado número 16 não o previsse expressamente, a caducidade de tais isenções, por efeito do disposto no artigo 12.º e no n.º 3 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (artigo 12.º, n.º 3, na redação do EBF que se encontrava em vigor previamente à republicação do mesmo pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06), segundo o qual “*Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à direta realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei.*”.

A Requerente não alegou nem, por maioria de razão, demonstrou ter obtido a autorização lá prevista, ou qualquer outra circunstância que obstasse a que as concedidas isenções ficassem sem efeito em consequência da alienação.

É por esse motivo que, como *supra* já adiantamos, entendemos que não coloca no caso em apreço a questão da alegada inconstitucionalidade das disposições aditadas, na medida em que, na parte correspondente à alienação do imóvel, o n.º 16 do artigo 8.º do Regime Jurídico dos FIIAH se limita a reiterar o que já resultava do disposto no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

O que, aliás, bem se compreende, atendendo ao ratio da concessão dos benefícios fiscais.

A *ratio* para atribuição do benefício fiscal em sede de IMT e IS aos FIIAH é, claramente, a sua afetação a arrendamento para habitação permanente— “*As aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de*

*investimento...*" – pelo que a consequência de lhe ser dado diverso destino é a de que a isenção não poderia ter sido concedida, havendo que repor a legalidade, liquidando-se os impostos que, não fosse a declaração de intenção efetuada aquando da aquisição, haveriam de ter sido liquidados.

O que a Requerente reconheceu, tanto mais que é isso mesmo que consta das declarações efetuadas pela própria Requerente para liquidação do IMT e do IS.

Concluindo, a alienação da fração sempre determinaria a caducidade da isenção por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do EBF, não estando, portanto, em causa, na situação *sub judice*, qualquer aplicação retroativa de norma que venha a introduzir novo regime de caducidade das isenções, tampouco existe lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal, pelo que entendemos assim que as liquidações de IMT e Imposto de Selo em crise são legais.

Fica, pois prejudicada a análise da questão suscitada pela Requerente quanto à alegada retroatividade do regime previsto pelo artigo 236.º da Lei do Orçamento de Estado para 2014 na medida em que, como *supra* ficou demonstrado, os condicionalismos que originaram as liquidações de imposto em crise em nada se relacionam como os aditamentos originados pelo referido artigo, tão só com a alienação do imóvel e consequente afetação a fim diferentes daquele para que foram concedidas as isenções de IMT e de Imposto do Selo.

Tendo decidido pela legalidade das liquidações em crise, fica prejudicado, bem assim, o conhecimento das consequências de uma eventual ilegalidade, bem como o pedido de condenação em juros indemnizatórios.

## **6. DECISÃO**

Em face do exposto, decide-se julgar totalmente improcedentes os pedidos da Requerente.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em 6.421,13€ (seis mil, quatrocentos e vinte e um euros e treze 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 612,00€ (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da 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, 02 de Maio de 2016

O Árbitro

(Eva Dias Costa)

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.