

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 76/2016-T

Tema: IMT e IS – FIIAH e SIIAH; artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro; retroatividade da lei fiscal

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 10 de fevereiro de 2016, **A... – ..., S. A.**, NIPC ..., com sede na Avenida ..., ..., ..., ... (doravante, *Requerente*), na qualidade de gestora do fundo de investimento imobiliário «B... – ...» (doravante, *Fundo B...*), registado junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, com o número de identificação fiscal ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 5.066,88, e da liquidação de Imposto do Selo n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 1.520,00, ambas tendo por referência o prédio urbano inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., distrito de ...

A Requerente juntou 2 (dois) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

1.1. No essencial e em breve síntese, a Requerente alegou o seguinte:

- As isenções de IMT e de IS, constantes, respetivamente, dos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º (*Regime tributário*) do Regime Tributário dos FIIAH, foram reconhecidas a requerimento do Fundo B..., nos termos do artigo 10.º (*Reconhecimento das isenções*) do Código do IMT, em momento anterior ao do ingresso dos prédios relevantes no património do Fundo B...;

- No momento em que os prédios - objeto das Liquidações - ingressaram no património do Fundo B..., ficaram definitivamente *crystalizadas* na ordem jurídico-tributária as isenções de IMT e IS previstas, respetivamente, nos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º (*Regime tributário*) do Regime Tributário dos FIIAH;

- O facto objeto de tributação é, quer em sede de IMT quer em sede de IS, a aquisição da propriedade dos prédios relevantes pelo Fundo B... e as isenções de IMT e IS não eram, à data em que aqueles ingressaram no património do Fundo B..., condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade;

- Não estando, contudo, legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, quaisquer factos ou circunstâncias de que dependia a caducidade da isenção reconhecida, é manifesto que a imposição superveniente desses factos ou circunstâncias a isenções *crystalizadas* na ordem jurídico-tributária da Requerente enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (*Sistema fiscal*), número 3, da Constituição da República Portuguesa;

- O artigo 236.º (*Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH*) da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), ao estender 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*», está a violar de forma direta e inequívoca o princípio da não retroatividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado; efetivamente, a extensão aí consagrada configura um novo regime de caducidade das isenções previstas nos números 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º (*Regime Tributário*) e não uma mera densificação de um critério anteriormente previsto;

- No caso *sub judice* não há quaisquer dúvidas de que os factos tributários que a lei nova pretende regular já produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga;

- Considerando que o princípio da irretroatividade fiscal reveste o carácter de um direito fundamental, dotado do regime jurídico protetor deste direito, o seu desrespeito origina a nulidade do ato, *in casu*, a nulidade das Liquidações;

- Admitindo subsidiariamente, que o vício (ilegalidade) das Liquidações determina a sua anulabilidade (e não a nulidade), deverão as Liquidações ser anuladas em conformidade, nos termos dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento e Processo Tributário;

- Sendo as Liquidações assentes no artigo 236.º (*Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH*) da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), que enferma de inconstitucionalidade por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (*Sistema fiscal*), n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, a Autoridade Tributária não deveria ter liquidado o IMT e o IS correspondente às Liquidações.

A Requerente remata o seu articulado inicial peticionando o seguinte:

«Nestes termos, e nos demais de Direito aplicáveis e com o douto suprimento do Tribunal Arbitral que desde já se invoca, deve:

(i) ser declarada a nulidade das Liquidações com base na sua inconstitucionalidade;

subsidiariamente, caso assim não se entenda, serem anuladas as Liquidações;

(ii) ser reembolsada a Requerente pela totalidade do montante pago por força das Liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, acrescido, nos termos do artigo 43.º (Pagamento indevido da prestação tributária) da Lei Geral Tributária, dos juros indemnizatórios que sejam devidos até à data desse reembolso.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 26 de fevereiro de 2016.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 13 de abril de 2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b)* e *c)*, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 29 de abril de 2016.

6. No dia 25 de maio de 2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou quaisquer elementos probatórios, nem requereu a produção de quaisquer provas.

6.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta:

- À data de criação do regime tributário aplicável aos FIIAH, as isenções de IMT e de IS exigiam, respetivamente: (i) que a aquisição dos imóveis tivesse como destino exclusivo o arrendamento para habitação permanente e (ii) que a transmissão tivesse por objeto prédios destinados a habitação permanente que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos, bem como o exercício da opção de compra prevista no n.º 3 do artigo 5.º daquele regime tributário especial;

- No caso em apreço não foi dado ao imóvel o destino previsto na lei, ou seja, a afetação ao arrendamento;

- Os sujeitos passivos que pretendessem beneficiar das referidas isenções, sempre tiveram, desde o início do regime tributário aplicável aos FIIAH, que cumprir o pressuposto de que tais prédios fossem destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente;

- As liquidações impugnadas tiveram precisamente como fundamento o facto de ter sido dado ao imóvel um destino diferente daquele que originou a atribuição do benefício fiscal;

- As liquidações impugnadas não padecem de qualquer ilegalidade pois tiveram como fundamento, não a alteração legislativa ao regime dos FIIAH introduzida pelo artigo 236.º da Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, mas antes o facto de ter sido dado ao imóvel um destino diferente;

- Os atos de liquidação impugnados foram praticados de acordo com a lei em vigor, não se verificando qualquer violação de princípios constitucionais que, a existir, se traduziria na mera anulabilidade daquelas liquidações, pois não estaria em causa a violação do conteúdo essencial de um direito fundamental mas apenas do princípio da legalidade tributária;

- A lei nova não altera os pressupostos, as condições de atribuição e de reconhecimento do benefício fiscal de isenção de IMT e de IS, havendo apenas a previsão legal do tempo e do modo de cumprimento de um requisito legal previamente estabelecido;

- O que sucedeu pois foi que foram estabelecidos meios de prova que visaram concretizar um requisito legal previsto de forma indeterminada com total e absoluto respeito pelo princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança;

- Por isso, não se pode afirmar que se verifica qualquer violação do princípio da retroatividade da lei fiscal, nomeadamente, através de imposição superveniente de quaisquer condições determinantes da caducidade do direito à isenção de IMT ou de IS que não estivessem inicialmente previstas;

- A nova redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em prol da segurança jurídica e do princípio da proteção da confiança e na senda do espírito do legislador, aquando da criação do regime, veio apenas densificar o critério já exigido, estipulando 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;

- Sem embargo das alterações legislativas introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, a AT, no âmbito dos seus poderes de fiscalização, sempre poderia aferir, de forma a concluir pela permanência do benefício ou, antes, pela reposição do sistema de tributação-regra, nos termos do artigo 14.º do EBF;

- A retroatividade tributária apenas tem respaldo constitucional se a confiança dos destinatários na norma for materialmente injustificada ou se ocorrerem razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado;
- No caso em apreço, não está em causa a retroatividade ou não da lei, nem tão pouco existe lesão de expectativas da Requerente ou agravamento da sua posição fiscal;
- O padrão normativo de referência da atuação da AT é a lei, pelo que a sua atuação encontra-se sempre balizada em função da sua subordinação à lei, não podendo desaplicar uma norma em função da sua inconstitucionalidade, caso esta se verificasse;
- Assim, improcede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pois não se verifica qualquer erro na atuação da entidade requerida e, muito menos, um erro imputável aos serviços, ficando assim afastada a aplicação do artigo 43.º da LGT.

A Requerida remata assim o seu articulado:

«Nos termos supra expostos e nos demais de Direito que V. Exa doutamente suprirá, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a entidade Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.»

6.2. Naquele seu articulado, a Requerida requereu a dispensa de junção do respetivo processo administrativo aos autos.

Notificada para o efeito, a Requerente manifestou a sua concordância com aquela pretensão da Requerida, a qual foi então deferida por despacho de 9 de junho de 2016.

7. Em 25 de maio de 2016, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

8. Em 9 de junho de 2016, foi proferido despacho a designar prazo para a apresentação de alegações e a fixar o dia 25 de outubro de 2016 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

9. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados, sendo que a Requerente louvou-se num parecer jurídico, elaborado pelos Senhores Dr. C... e Prof. Doutor D..., que juntou, para sustentar a sua posição no sentido da inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa um ato de liquidação de IMT e um ato de liquidação de Imposto do Selo, sendo peticionada a declaração de ilegalidade de cada um deles – em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (*cf.* artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não há exceções ou outras questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é a sociedade gestora do fundo de investimento imobiliário «B... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional», registado junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, com o número de identificação fiscal

b) Em 27 de julho de 2012, o Fundo B..., representado e gerido pela Requerente, adquiriu o prédio urbano sito no .../..., freguesia de ..., concelho de ..., distrito de ..., inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana daquela freguesia de [*cf.* Doc. 1 anexo à P. I.]

c) A aquisição do mencionado prédio urbano foi feita com isenção de IMT e de Imposto do Selo, ao abrigo do disposto no n.º 7, alínea *a*) e no n.º 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIAH), previsto nos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (LOE 2009). [*cf.* Doc. 1 anexo à P. I.]

d) Em 13 de novembro de 2015, o referido prédio urbano foi alienado pelo Fundo B..., representado e gerido pela Requerente.

e) No dia 12 de novembro de 2015, tendo em vista a celebração da respetiva escritura pública de compra e venda, a Requerente, em representação do Fundo B..., declarou junto dos competentes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira os elementos necessários à prévia liquidação de IMT e de Imposto do Selo. [cf. Doc. 1 anexo à P. I.]

f) No seguimento daquela declaração da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IMT n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 5.066,88, na qual foi consignado o seguinte: «*Vai ser celebrada escritura de venda em 2015.11.13, pelo que será dado destino diferente daquele em assentou o benefício, caducando a isenção.*» [cf. Doc. 1 anexo à P. I.]

g) Concomitantemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de Imposto do Selo n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 1.520,00, na qual foi consignado o seguinte: «*Vai ser celebrada escritura de venda em 2015.11.13, pelo que será dado destino diferente daquele em assentou o benefício, caducando a isenção.*» [cf. Doc. 1 anexo à P. I.]

h) A Requerente procedeu ao pagamento do valor de IMT liquidado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mencionado no facto provado f), em 13 de novembro de 2015. [cf. Doc. 2 anexo à P. I.]

i) A Requerente procedeu ao pagamento do valor de IMT liquidado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mencionado no facto provado g), em 13 de novembro de 2015. [cf. Doc. 2 anexo à P. I.]

j) Em 10 de fevereiro de 2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e nos documentos juntos aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

§1. DA QUESTÃO DECIDENDA

A questão que é colocada ao Tribunal assenta, essencialmente, em descortinar se as liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas padecem de algum vício invalidante que justifique a declaração da sua nulidade ou, subsidiariamente, a sua anulação.

No epicentro do dissenso que opõe as Partes neste processo, está a norma constante do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), a qual, segundo a Requerente, é inconstitucional por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Efetivamente, afirma a Requerente que o referido artigo 236.º *«ao estender a aplicação do actual 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» está a violar de forma directa e inequívoca o princípio da não retroactividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado. Com efeito, a extensão aí consagrada configura um novo regime de caducidade das isenções previstas nos números 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) e não uma mera densificação de um critério anteriormente previsto.»*

Ainda de acordo com a Requerente, tendo em consideração que *«o princípio da irretroactividade fiscal reveste o carácter de um direito fundamental, dotado do regime jurídico protector deste direito, o seu desrespeito origina a nulidade do acto, in casu a nulidade das Liquidações»*, atento o disposto no artigo 133.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do CPA (em vigor à data dos factos).

No entanto, *«sem conceder e por mera cautela de patrocínio»*, a Requerente admite, subsidiariamente, *«que o vício (ilegalidade) das Liquidações [pode] determina[r] a sua anulabilidade (e não a nulidade)»*.

A Requerida, por seu turno, defende que as liquidações controvertidas foram efetuadas ao abrigo da legislação em vigor, a qual está em conformidade com a Constituição da República Portuguesa, não tendo pois sido violados quaisquer princípios constitucionais.

Mais diz a Requerida que a *«lei nova não altera os pressupostos, as condições de atribuição e de reconhecimento do benefício fiscal de isenção de IMT e de IS, havendo apenas a previsão legal do tempo e do modo de cumprimento de um requisito legal previamente estabelecido»*. Deste modo, conclui a Requerida, não está em causa a retroactividade ou não da lei, nem tão pouco existe lesão de expectativas da Requerente ou agravamento da sua posição fiscal.

*

§2. DO ENQUADRAMENTO LEGAL

A apreciação jurídico-tributária da situação *sub judice* tem, necessariamente, de iniciar pela delimitação do bloco normativo aplicável, para o que é necessário convocar e interpretar as normas legais que se afiguram concretamente relevantes.

§2.1. No âmbito da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (LOE 2009), foi aprovado o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH) (*cf.* artigo 102.º) constituídos durante os cinco anos subsequentes à entrada em vigor daquela lei e aos imóveis por estes adquiridos no mesmo período (*cf.* artigo 103.º).

Segundo o disposto no artigo 104.º do referido diploma legal, a constituição e o funcionamento dos FIIAH, bem como a comercialização das respetivas unidades de participação, regem-se pelo disposto no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002, e 20 de março, e subsidiariamente, pelo disposto no Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro, com as especificidades constantes do regime jurídico ali concretamente previsto.

No atinente ao regime jurídico especificamente estatuído naquele artigo 104.º, importa aqui salientar as seguintes normas:

«Artigo 4.º

Composição do património

1. À composição do património do FIAH é aplicável o disposto no artigo 46.º do Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, sendo que, pelo menos, 75% do seu activo total é constituído por imóveis, situados em Portugal, destinados a arrendamento para habitação permanente.

(...)»

«Artigo 5.º

Opção de compra

1. Os mutuários de contratos de crédito à habitação que procedam à alienação do imóvel objecto do contrato a um FIAH podem celebrar com a entidade gestora do fundo um contrato de arrendamento.

(...)

3. O arrendamento nos termos previstos no n.º 1 constitui o arrendatário num direito de opção de compra do imóvel, ao fundo, susceptível de ser exercido até 31 de Dezembro de 2020.

4. O direito de opção de compra do imóvel previsto no número anterior só é transmissível por morte do titular.

(...)»

«Artigo 8.º

Regime tributário

(...)

7. Ficam isentos do 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 [FIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2013, que operem de acordo com a legislação nacional e com observância das condições previstas nos artigos anteriores];

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.

8. Ficam isentos de imposto do selo todos os actos praticados, desde que conexos com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos, bem como com o exercício da opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5.º.

(...)

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), alterou o regime fiscal dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, tendo, além do mais, sido aditados os n.ºs 14, 15 e 16 ao artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, com a seguinte redacção (cf. artigo 235.º):

«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.»

Ainda quanto ao regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, foi previsto o seguinte no artigo 236.º da citada Lei n.º 83-C/2013:

«Artigo 236.º

Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH

1. 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.»

§2.2. Atento o regime fiscal dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, previsto no artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, afigura-se pertinente chamar à colação as seguintes normas do Estatuto dos Benefícios Fiscais:

«Artigo 2.º

Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo

1. Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2. São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

(...)»

«Artigo 5.º

Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento

1. Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

(...)»

«Artigo 9.º

Declaração pelos interessados da cessação dos pressupostos dos benefícios fiscais

As pessoas titulares do direito aos benefícios fiscais são obrigadas a declarar, no prazo de 30 dias, que cessou a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício, salvo quando essa cessação for de conhecimento oficioso.»

«Artigo 11.º

Aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais

1. As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo o que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.

(...)»

«Artigo 12.º

Constituição do direito aos benefícios fiscais

O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiária, salvo quando a lei dispuser de outro modo.»

«Artigo 14.º

Extinção os benefícios fiscais

1. A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.

2. Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que forem concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.

3. Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa 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.

(...)»

§2.3. Adicionalmente e tendo em vista a correta interpretação e aplicação dos preceitos legais vindos de citar, será importante atendermos às normas que pontificam em matéria de interpretação e aplicação das leis fiscais. Assim:

Lei Geral Tributária

«Artigo 11.º

Interpretação

1. *Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

2. *Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

3. *Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

4. *As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.»*

Atenta a referência que é feita às «regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis», temos de apelar à norma onde encontramos umas e outros:

Código Civil

«Artigo 9.º

Interpretação da lei

1. *A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.»*

Aplicando estas directrizes hermenêuticas ao caso concreto, afigura-se, desde logo, útil atender ao vertido no Relatório do Orçamento do Estado para 2009, elaborado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, no qual é referido o seguinte¹:

«Criação dos Fundos de Investimento Imobiliário em Arrendamento Habitacional

Merece igualmente referência a iniciativa em matéria de criação de fundos e sociedades de investimento imobiliário especificamente vocacionados para o investimento em imóveis destinados ao arrendamento habitacional. Com esta iniciativa pretende-se criar um estímulo adicional ao mercado do arrendamento urbano em Portugal, prevendo-se um regime tributário especialmente favorável aplicável até 31 de Dezembro de 2020. O presente regime é aplicável a fundos e sociedades constituídas nos cinco anos subsequentes à entrada em vigor da lei e aos imóveis por aqueles adquiridos nesse período.

No essencial, vem prever-se a criação de fundos e sociedades de investimento imobiliário cujo activo total seja constituído, numa percentagem não inferior a 75%, por imóveis situados em Portugal destinados ao arrendamento para habitação permanente. Deste modo, pretende-se criar as condições necessárias, à colocação dos imóveis no mercado de arrendamento e permitir, ainda, às famílias oneradas com as prestações dos empréstimos à habitação, alienar o respectivo imóvel ao fundo ou à sociedade, com redução dos respectivos encargos, substituindo-os por uma renda de valor inferior àquela prestação e mantendo uma opção de compra sobre o imóvel que arrendem ao fundo.

Propõe-se que o regime fiscal destes fundos contemple:

- *Isenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) sobre os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FIIAH constituídos entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2014;*

- *Iisenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de IRC sobre os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de investimento referidos no número anterior, excluindo o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação das unidades de participação.*
- *Iisenção de IRS sobre as mais-valias resultantes da transmissão de imóveis destinados à habitação própria a favor dos fundos de investimento que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento, desde que a relação de arrendamento se mantenha e venha a ser exercida a opção de compra no final.*
- *Dedução à colecta em IRS das importâncias suportadas pelos arrendatários dos imóveis dos fundos de investimento em resultado da conversão de um direito de propriedade de um imóvel num direito de arrendamento.*
- *Iisenção de IMI, enquanto se mantiverem na carteira do FIIAH, para os prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente.*
- *Iisenção de IMT nas aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente ou de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício da opção de compra pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento.*
- *Iisenção de Imposto do Selo em todos os actos conexos com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente, que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento, bem como com o exercício da opção de compra.*
- *Iisenção de taxas de supervisão para as entidades gestoras de FIIAH no que respeita à gestão de fundos desta natureza.»*

§2.4. Isto posto. Delimitado o quadro legal aplicável, importa agora interpretar as respetivas normas legais, *maxime* as constantes da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro

¹ Disponível em <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf>.

(LOE 2009) e da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), acima citadas, tendo em vista a sua posterior aplicação ao caso *sub judice*.

Iremos proceder a essa tarefa hermenêutica na perspetiva de dilucidarmos o regime legal das isenções de IMT e de Imposto do Selo previstas no regime tributário dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, estatuído no artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, o que, atenta a alteração legislativa de que acima demos conta, iremos fazer tendo por referência dois momentos distintos: um correspondente à vigência inicial daquele regime legal, ou seja, tal como resultava do estatuído nos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, e outro posterior à entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

O regime tributário dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, previsto no artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, na sua redação original, estatua o seguinte:

a) Isenção de IMT para:

- as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, efetuadas pelos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2013;
- as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, resultantes do exercício do direito de opção de compra – previsto até 31 de dezembro de 2020 – pelos arrendatários dos imóveis integrados no património dos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2013.

b) Isenção de Imposto do Selo para todos os atos praticados conexamente com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente que ocorra em virtude:

- da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos;
- do exercício do direito de opção de compra – previsto até 31 de dezembro de 2020 – pelos arrendatários dos imóveis integrados no

património dos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2013.

O pressuposto essencial destas isenções, a sua *conditio sine qua non*, tal como flui da própria letra da lei, radicava pois em os prédios urbanos ou suas frações autónomas deverem ser destinados exclusivamente ao arrendamento para habitação permanente.

Aliás, isto mesmo resulta do sobredito Relatório do Orçamento do Estado para 2009, no qual estas isenções são justificadas com a intenção de «*criar um estímulo adicional ao mercado do arrendamento urbano em Portugal, prevendo-se um regime tributário especialmente favorável aplicável até 31 de Dezembro de 2020.*»

Vejamos agora o que dimana das alterações introduzidas pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, no regime fiscal dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, que se consubstanciaram, além do mais, no aditamento dos n.ºs 14, 15 e 16 ao artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH.

Temos então o seguinte regime tributário atualmente em vigor:

a) Isenção de IMT para:

- as aquisições de prédios ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, efetuadas pelos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2015;
- as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, resultantes do exercício do direito de opção de compra – previsto até 31 de dezembro de 2020 – pelos arrendatários dos imóveis integrados no património dos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2015.

b) Isenção de Imposto do Selo para todos os atos praticados conexamente com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente, que ocorra em virtude:

- da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento sobre os mesmos;

- do exercício do direito de opção de compra – previsto até 31 de dezembro de 2020 – pelos arrendatários dos imóveis integrados no património dos FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2015.

O agora aditado n.º 14 do referido artigo 8.º estatui que se considera *«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 [FIIAH]»*, impendendo sobre o sujeito passivo a obrigação de comunicar e fazer prova junto da AT do respetivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do dito prazo.

c) As referidas isenções ficam sem efeito se se verificar alguma das seguintes circunstâncias:

- os prédios não serem objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do FIIAH;
- os prédios sejam alienados antes de decorrido o prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do FIIAH, exceto se tal suceder em consequência do exercício do sobredito direito de opção de compra;
- o FIIAH seja objeto de liquidação antes de decorrido o prazo de três anos contados do momento em que os prédios passaram a integrar o património do FIIAH.

Verificada a primeira situação, o sujeito passivo deve solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo de três anos, a liquidação do IMT e do Imposto do Selo.

Se ocorrer a segunda ou a terceira situação, o sujeito passivo deve solicitar à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do IMT e do Imposto do Selo.

No artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, foi consagrada uma norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, da qual resulta que as alterações introduzidas pelo antecedente artigo 235.º são aplicáveis:

- a) Aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de janeiro de 2014;
- b) Aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o sobredito prazo de três anos a partir de 1 de janeiro de 2014.

Em síntese comparativa, temos que as diferenças existentes entre a versão original e a versão atualmente vigente do regime tributário aplicável aos FIIAH e SIIAH, para que se verifiquem as preditas isenções de IMT e de Imposto do Selo, radicam nos seguintes aspetos nucleares:

- Os prédios urbanos ou as suas frações autónomas que sejam adquiridos pelos FIIAH, tendo como destino exclusivo o arrendamento para habitação permanente, devem agora ser efetivamente arrendados no prazo de três anos contados: (i) do momento em que passaram a integrar o património do FIIAH, para os adquiridos a partir de 1.1.2014 e (ii) a partir de 1.1.2014, para os adquiridos antes dessa data.
- Os prédios urbanos ou as suas frações autónomas que sejam adquiridos pelos FIIAH, tendo como destino exclusivo o arrendamento para habitação permanente, devem agora permanecer no património do FIIAH – exceto se a respetiva alienação decorrer do exercício do sobredito direito de opção de compra – pelo prazo de três anos contados: (i) do momento em que passaram a integrar o património do FIIAH, para os adquiridos a partir de 1.1.2014 e (ii) a partir de 1.1.2014, para os adquiridos antes dessa data.
- O FIIAH não deve ser objeto de liquidação antes de decorrido o prazo de três anos contados: (i) do momento em que os prédios urbanos ou suas frações autónomas adquiridos com destino exclusivo ao arrendamento para habitação permanente, passaram a integrar o património do FIIAH, para os adquiridos a partir de 1.1.2014 e (ii) a partir de 1.1.2014, para os adquiridos antes dessa data.

Nesta parametria, anteriormente bastava para que se verificassem aquelas isenções de IMT e de Imposto do Selo que se tratasse de aquisições de prédios urbanos ou de suas frações autónomas destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente,

nada se prevendo sobre a necessidade de celebração efetiva do contrato de arrendamento em certo prazo ou sobre a necessidade de manutenção dos prédios no património dos FIIAH também durante determinado prazo.

Atualmente são pressupostos daquelas isenções, para além da destinação exclusiva a arrendamento para habitação permanente, o arrendamento efetivo e a não alienação dos prédios, bem como a não liquidação do FIIAH, no referenciado prazo de três anos.

Assim, deixou de bastar a destinação do imóvel a arrendamento habitacional, no momento da sua aquisição pelo FIIAH; agora, se a aquisição do imóvel destinado exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, não for seguida do seu arrendamento efetivo no dito prazo de três anos ou se se verificar a sua alienação ou a liquidação do FIIAH nesse mesmo prazo, as isenções em causa ficam sem efeito.

No entanto, importa sublinhar que, entre a versão inicial e a versão em vigor do regime tributário em apreço, houve um pressuposto daquelas isenções de IMT e de Imposto do Selo que se manteve inalterado: a destinação exclusiva dos prédios urbanos ou suas frações autónomas a arrendamento para habitação permanente.

Efetivamente, a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional é um requisito desde sempre presente no regime tributário consagrado no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH – aliás, como decorrência necessária dos objetivos e motivações que subjazeram à sua criação, nomeadamente permitir às famílias com empréstimos à habitação e com dificuldade em pagar as prestações dos seus créditos, converter aquelas prestações no pagamento de uma renda, mediante a venda do respetivo imóvel ao FIIAH e a celebração, com a respetiva entidade gestora do fundo (SIIAH), de um contrato de arrendamento sobre o mesmo imóvel, podendo manter, até 2020, a opção de compra do imóvel –, não sendo pois um requisito adveniente das alterações introduzidas pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Ademais, o cumprimento desse requisito nunca se bastou – inicialmente, como agora – com uma mera intenção declarada, aquando da aquisição do imóvel, de que se pretendia destinar o mesmo exclusivamente a arrendamento habitacional, sempre tendo sido exigida uma efetiva afetação ao arrendamento para habitação permanente; a única diferença reside no facto de, agora, tal afetação se ter de concretizar, por via da celebração de um contrato de arrendamento, num determinado prazo.

A admitir-se um entendimento contrário, para além de se estar a desvirtuar os propósitos que justificaram a criação dos FIIAH e SIIAH e a estatuição de um regime legal especial – nomeadamente em matéria tributária, com a consagração de diversos benefícios fiscais –, estar-se-iam a consentir práticas de evasão e de fraude, com as nefastas consequências fiscais daí advenientes; por isso, essa não é decididamente a melhor interpretação daquelas normas.

Esta nossa posição resulta reforçada pelo disposto no n.º 3 do artigo 14.º do EBF – já vigente aquando da entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aqui importa considerar, pois estamos perante autênticos benefícios fiscais (*cf.* artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, do EBF) –, no qual é feita referência expressa aos casos dos benefícios fiscais atinentes à aquisição de bens destinados à direta realização dos fins dos adquirentes, estatuindo-se que o benefício fiscal *«fica sem efeito se aqueles [bens] forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças»*.

Deste modo, na vigência do regime tributário dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, estatuído no artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, tal como aprovado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, as referenciadas isenções de IMT e de Imposto do Selo ficavam sem efeito se os ditos prédios urbanos ou suas frações autónomas fossem alienados ou lhes fosse dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, o que teria por consequência a reposição automática da tributação-regra (*cf.* artigo 14.º, n.º 1, do EBF).

Verificada essa situação, impendia então sobre o sujeito passivo o dever de solicitar a liquidação de IMT, no prazo de 30 dias a contar da caducidade da isenção e, no mesmo prazo, efetuar o pagamento do imposto devido (*cf.* artigos 34.º, n.º 1, e 36.º, n.º 6, do CIMT).

A mesma obrigação se verificava então quanto ao Imposto do Selo, atento o disposto nos artigos 23.º, n.º 4 e 44.º, n.º 4, do CIS.

A finalizar, importa ainda salientar que o n.º 3 do artigo 14.º do EBF determina que aqueles benefícios fiscais ficam sem efeito nos termos ali estatuídos, *«sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei»*. Ora, as alterações introduzidas pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, no regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, consubstanciadas no aditamento dos n.ºs 14, 15 e 16 ao

respetivo artigo 8.º, traduzem-se precisamente na consagração de um *regime diferente estabelecido por lei*, ou seja, de um regime especial para as isenções de IMT e de Imposto do Selo previstas no regime tributário dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH e SIIAH), face ao regime geral resultante do n.º 3 do artigo 14.º do EBF.

*

§3. DO CASO *SUB JUDICE*: SUBSUNÇÃO AO BLOCO NORMATIVO APLICÁVEL

Como resulta da factualidade provada: o Fundo B..., representado e gerido pela Requerente, adquiriu, em 27 de julho de 2012, o prédio urbano em apreço nestes autos, com isenção de IMT e de Imposto do Selo, ao abrigo do disposto no n.º 7, alínea *a*) e no n.º 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, previsto nos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (*cf.* factos provados *b*) e *c*)); em 13 de novembro de 2015, o referido prédio urbano foi alienado pelo Fundo B..., representado e gerido pela Requerente (*cf.* facto provado *d*)).

Temos pois que a Requerente, enquanto sociedade gestora do Fundo B..., adquiriu aquele prédio urbano, declarando que o mesmo se destinava exclusivamente a arrendamento para habitação permanente e, por isso, beneficiando das isenções de IMT e de Imposto do Selo previstas na alínea *a*) do n.º 7 e no n.º 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH.

No entanto, a Requerente não alega e não resulta dos autos que o referido prédio urbano foi alienado no âmbito do exercício do direito de opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH.

Ficou ainda provado que nas liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas foi consignado o seguinte: «*Vai ser celebrada escritura de venda em 2015.11.13, pelo que será dado destino diferente daquele em assentou o benefício, caducando a isenção.*» (*cf.* factos provados *f*) e *g*)).

Neste enquadramento factual e atento o acima exposto, mister é concluir que a pretensão da Requerente não pode deixar de soçobrar.

Efetivamente, as liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas resultaram do facto de ter sido dado ao mencionado prédio urbano um destino diferente daquele em que assentou a concessão das isenções de IMT e de Imposto do Selo – exclusivamente o arrendamento para habitação permanente –, destinação diversa que resulta comprovada pela alienação do imóvel – uma vez esta concretizada, o pressuposto em que assentaram as isenções (arrendamento para habitação permanente) já não poderá ser cumprido – e sem que exista qualquer evidência de que a mesma tenha sido efetuada a favor de um seu arrendatário e, portanto, ao abrigo do sobredito direito de opção de compra.

Desta forma, as liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas não emergiram da *«aplicação do requisito associado com a afectação a um destino específico (arrendamento para habitação permanente), no prazo de três anos introduzido pelo artigo 236.º do regime transitório já referido (e respectiva contagem do prazo), mas sim da alienação de um imóvel afecto a um FIIAH gerido pela Requerente, fora do âmbito “das 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 pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento” (...)* o que, implicitamente, originou que esse imóvel deixasse de estar (ou nunca tivesse estado) afecto, pelo FIIAH, ao fim legalmente previsto no artigo 8.º, n.º 7, alínea a) e n.º 8 daquele regime especial (arrendamento habitacional)» (decisão arbitral proferida no processo n.º 688/2015-T). Não se trata, pois, de uma questão de prazo.

Nesta medida, entendemos que quer a liquidação de IMT, quer a liquidação de Imposto do Selo em crise, não enfermam de qualquer ilegalidade, estando em plena conformidade com o estatuído na alínea a) do n.º 7 e no n.º 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH e ainda com o disposto no artigo 14.º, n.º 3, do EBF, pelo que são legais.

Acresce que, contrariamente ao alegado pela Requerente, a sua posição fiscal em nada foi alterada e, muito menos, lesada/agravada pela norma transitória do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, concatenada com o disposto no art. 235.º do mesmo diploma legal.

Porquanto, o «*que o n.º 16 [aditado pelo referido artigo 235.º ao artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH] trouxe de novo foi apenas a alteração do prazo para requerer a liquidação dos impostos e pagamento dos mesmos.*

Com efeito, antes do aditamento deste preceito, a liquidação dos impostos era solicitada à AT pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da caducidade da isenção, sob pena de a AT promover a sua liquidação oficiosa.

Porém, com a nova redação, o sujeito passivo passou a solicitar a liquidação igualmente à AT, mas antes da alienação do prédio ou fração autónoma.

Assim, o referido n.º 16, conjugado com o n.º 15 do artigo 8.º regime especial, não altera a substância ou requisitos da isenção estabelecida pela alínea a) [do n.º 7 do mesmo artigo 8.º], tendo uma natureza mais processual/operativa (...)» (decisão arbitral proferida no processo n.º 709/2015-T).

Nesta parametria, constitui nosso entendimento que o n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aplicado em conjugação com o disposto no n.º 15 do mesmo artigo, não produz qualquer alteração na substância e/ou nos requisitos de aplicabilidade das isenções estabelecidas pelos n.ºs 7 e 8 do mesmo artigo 8.º, no que respeita às liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas.

Efetivamente, contrariamente ao propugnado pela Requerente, não é exato dizer que não estavam já legalmente previstos, aquando do reconhecimento da isenção, os factos ou circunstâncias de que dependia a respetiva caducidade, pelo menos no respeitante à circunstância que se verificou *in casu*: a alienação do imóvel².

Na verdade, o facto de a Requerente ter procedido à alienação do dito prédio urbano que, ao adquirir, declarou que iria afetar a fim que permitia que lhe fosse reconhecida – como foi – a isenção de IMT e de Imposto do Selo, sempre determinaria – ainda que o citado n.º 16 não tivesse sido aditado ao mencionado artigo 8.º, nem existisse a norma transitória do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro – a caducidade de tais isenções, por efeito do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do EBF.

Assim sendo, na situação *sub judice* não está em causa a aplicação retroativa de qualquer norma que tenha vindo introduzir um novo regime de caducidade das isenções de

IMT e de Imposto do Selo previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH.

Consequentemente, fica prejudicado o conhecimento da questão atinente à alegada retroatividade do regime transitório previsto pelo artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, pois, conforme o acima referido, os condicionalismos que originaram as liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas não têm qualquer relação com o aditamento dos n.ºs 14, 15 e 16 ao artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, operado pelo artigo 235.º da citada Lei n.º 83-C/2013, mas apenas com a alienação do dito prédio urbano para fins diferentes daqueles para que foram concedidas as isenções de IMT e de Imposto do Selo.

Pelos mesmos motivos e por inerência, fica prejudicado o conhecimento da questão atinente à alegada nulidade ou (subsidiariamente, caso assim não se entendesse) anulabilidade das liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas.

*

§4. DO REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT ao reembolso dos montantes de imposto que pagou, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios.

Uma vez que as liquidações de IMT e de Imposto do Selo controvertidas não enfermam de qualquer vício invalidante, sendo pois legais, não tem a Requerente direito ao reembolso dos montantes de imposto que pagou nem, inerentemente, ao pagamento de quaisquer juros.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

² Já não seria assim se, por exemplo, o imóvel estivesse por um período de três anos no Fundo B... sem que tivesse sido ainda objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente e, por esse facto, houvesse liquidação de IMT. No caso concreto, como resulta da factualidade provada, não é disso que se trata.

- não declarar ilegal a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 5.066,88;
- não declarar ilegal a liquidação de Imposto do Selo n.º ..., datada de 12.11.2015, no valor de € 1.520,00; e
- não reconhecer o direito da Requerente ao reembolso dos montantes de imposto que pagou nem, inerentemente, ao pagamento de quaisquer juros.

b) Absolver a Requerida dos pedidos.

c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **6.586,88 (seis mil quinhentos e oitenta e seis euros e oitenta e oito cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, o montante das custas é fixado em € **612,00 (seiscentos e doze euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Requerente**.

*

Lisboa, 8 de julho de 2016.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)