

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 125/2016-T**

**Tema: IMT - Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH). Artigo 236º da Lei 82-C/2013, de 31.12.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **PARTES**

**REQUERENTE: A..., SA, NIPC PT ...**, com sede na Rua ..., nº ... -...-...-...Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação de **B...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional, NIPC PT...**

**REQUERIDA: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**

### **I. RELATÓRIO**

- a) Em 04-03-2016, o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

#### **O PEDIDO**

- b) O Requerente pede a declaração de ilegalidade das liquidações de IMT, ocorridas em 2016, constantes nos seguintes Documentos Únicos de Cobrança: ... (9 021,64 euros, incluindo juros); ... (1 746,57 euros, incluindo juros); ... (4 035,81 euros, incluindo juros); ... (1 459,19 euros, incluindo juros); ... (1 945,07 euros, incluindo juros); ... (1 416,74 euros, incluindo juros); ... (913,29 euros, incluindo juros); ... (1 180,83 euros, incluindo juros); ... (1 185,47 euros, incluindo juros); ... (4 121,55

euros, incluindo juros); ... (1 897,88 euros, incluindo juros); e ... (3 848,97 euros, incluindo juros), perfazendo um total de 32 773,01 euros.

- c) Pede ainda a condenação da AT no reembolso dos montantes pagos, acrescidos dos juros compensatórios.
- d) Liquidações relativas às seguintes fracções autónomas de prédios urbanos em regime de propriedade horizontal:

| Data de aquisição | Artigo Matricial | Freguesia                          |
|-------------------|------------------|------------------------------------|
| 23-12-2013        | U- ... - BS      | União das Freguesias de ... e ...  |
| 23-12-2013        | U- ... - AE      | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - U       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - P       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - AE      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - AN      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - CL      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - CJ      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - AO      | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - BN      | União das Freguesias de: ... e ... |
| 23-12-2013        | U- ... - V       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - N       | ...                                |

### A CAUSA DE PEDIR

- e) O Requerente pretende a anulação das liquidações porque sustenta que a norma que lhes serviu de suporte, o artigo 236º da Lei nº 81-C/2013, de 31.12, é verdadeiramente retroactiva e por isso, viola o princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal (artigo 103º - 3 da CRP), devendo ser aqui desapplicada.

- f) Defende ainda que os actos de liquidação em causa, além de assentes em normas inconstitucionais, padecem do vício de falta de fundamentação.

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)**

- g) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 18-03-2016.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 06-05-2016. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- i) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 23-05-2016, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- j) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 23-05-2016 que aqui se dá por reproduzida.
- k) Em 23-05-2016 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 23.06.2016. Não juntou o PA, pedindo dispensa da sua apresentação.
- l) Por despacho do TAS de 26.06.2016, notificado no dia seguinte, convidaram-se as partes a tomar posição sobre a realização ou não da reunião de partes do artigo 18º do RJAT e produção de alegações. A Requerida por requerimento de 27.06.2016 manifestou a sua posição no sentido da dispensa de alegações e da não realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT. Notificado o Requerente em 19.07.2016 sobre se acompanhava a posição da AT, veio por requerimento de 22.07.2016, manifestar posição coincidente.
- m) No despacho do TAS referido na alínea anterior foi ainda convidado o Requerente a pronunciar-se sobre o teor das 9 decisões adoptadas no CAAD e duas no Tribunal Constitucional, não se tendo pronunciado no prazo de 10 dias. No mesmo despacho foi dispensada a AT da apresentação do PA.

- n) O TAS por despacho de 29 de Julho de 2016 marcou a data da decisão final e convidou o Requerente a proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente. Despacho que foi notificado às partes nesse mesmo dia.

### **PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

- o) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são partes legítimas e estão representadas (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).
- p) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a Requerida do conteúdo do pedido de pronúncia nos termos do inciso k) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- q) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto dos DUC emitidos para liquidação, indicados em b) deste Relatório, quanto à liquidação mais recente, contera data limite de pagamento de 14.12.2015 e o pedido de pronúncia ter sido registado no CAAD em 04.03.2016.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE**

- r) O Requerente na qualidade de Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (FIIAH) adquiriu em 2013, ao C... SA, as fracções autónomas de prédios urbanos em propriedade horizontal, destinadas a habitação permanente, que contam na alínea d) deste Relatório.
- s) Nessas aquisições o FIIAH beneficiou de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do “regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de

- investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH)”, aprovado pelo artigo 102.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro - Capítulo X.
- t) Refere que “na sequência das operações de alienação dos referidos imóveis” a AT procedeu à liquidação de IMT sustentando que o Fundo havia conferido àqueles um “destino diferente” do atribuído aquando do acto de liquidação dos mesmos, e que, como tal, a isenção de IMT tinha caducado, tendo procedido ao pagamento dos valores liquidados. Não concorda, no entanto, com as liquidações, razão pela qual vem pedir a sua anulação.
- u) O seu dissentimento com a leitura implícita da lei levada a efeito pela AT nas liquidações, parte da leitura da norma isentiva (alínea a) do nº 7 do artigo 8º do Regime Jurídico dos FIIAH), a saber: “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 ...*” propugnando no sentido de que esta norma não subordinava o benefício a qualquer condição de cariz temporal, bastando a mera aquisição do bem imóvel e a sua integração no acervo patrimonial do Fundo.
- v) Coloca em causa o facto da Lei do OE para 2014 (artigo 235º da Lei nº 83-C/2013, de 31.12) ter aditado um nº 14 ao artigo 8º do Regime Jurídico dos FIIAH, referindo o seguinte: “... *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 respectivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo*”, considerando que a alteração da lei assumiu um carácter retroactivo, estipulando condições ou requisitos adicionais para a aplicação de benefícios fiscais e operações realizadas no passado, as quais deles haviam já beneficiado.
- w) E acrescenta que “a aplicação retroactiva destas condições e requisitos gerou situações de “desaplicação” de benefícios fiscais”, tendo em conta a norma contida no artigo 236º da Lei do OE para 2014 que refere que as novas regras, além de serem aplicáveis aos prédios urbanos adquiridos pelos fundos a partir de

01.01.2014, são igualmente aplicáveis a “... *prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 01 de Janeiro de 2014, contando-se nestes casos, o prazo de 3 anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de Janeiro de 2014*”

- x) Refere que esta norma transitória atenta contra o princípio da não retroactividade da lei fiscal e contra o princípio da confiança e da segurança jurídica, na medida em que o novo enquadramento aplicado a aquisições ocorridas em 2013 prejudica o fundo, defraudando as expectativas, não podendo este adequar a sua actuação na medida em que com o novo regime não teria feito o investimento.
- y) Pretende a desaplicação do regime do artigo 236º da Lei do OE para 2014 por desconformidade com o n.º 3 do artigo 103º da CRP, com sequente anulação das liquidações.
- z) Entende ainda que os actos de liquidação não estão suficientemente fundamentados, alegando que “da análise dos elementos constantes das notificações ... a AT limita-se a indicar as normas legais alegadamente aplicáveis e o valor do imposto a liquidar, sem, contudo, se pronunciar suficientemente quanto à fundamentação que está na base dessas liquidações”.
- aa) Concluindo que o Requerente “não logrou compreender os motivos que originaram tais liquidações oficiosas de IMT referentes ao ano de 2013, visto que as mesmas se apresentam omissas quanto à fundamentação de facto e de direito, o que, sem qualquer margem para dúvida, compromete a sua validade formal e substancial”.
- bb) Termina aduzindo que, também por este motivo, devem os actos de liquidação ser anulados, por ilegais.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

- cc) Dissentindo do ponto de vista do Requerente, a Requerida refere: “... à data de criação do regime tributário aplicável aos FIIAH, as isenções de IMT e de IS, exigiam, respectivamente: (i) que a aquisição dos imóveis tivesse como destino exclusivo o “arrendamento para habitação permanente” e, (ii) que a transmissão tivesse por objecto “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 com o exercício da opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5º. “Ora, no caso em apreço não foi dado aos imóveis o destino previsto na lei, a afectação ao arrendamento”. “... o objetivo para a atribuição de um benefício fiscal em sede de IMT e IS 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””.
- dd) Invoca em favor do seu ponto de vista as decisões do CAAD adoptadas nos processos 398/2015-T, 688/2015-T, 691/2015-T, 709/2015-T, 710/2015-T e 729/2015-T.
- ee) Defendendo que a eventual violação do princípio da legalidade, através de um acto tributário de liquidação não constitui ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental, discorda da leitura feita pelo Requerente relativamente ao artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, quando lido no sentido de que “veio introduzir um novo regime de caducidade das isenções previstas nos n.ºs 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º do Regime Tributário do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e não uma mera densificação do critério anteriormente previsto na lei”. “E, no seguimento deste entendimento, ... considera o Requerente que se verifica a violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado”.
- ff) Citando a publicação “Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento habitacional, Amândio Fernandes Silva, Jornal de negócios de 19.01.2009” refere «Em conclusão, o presente regime pretende atingir dois objectivos fundamentais: o primeiro, acudir a situações de dificuldade, o segundo, incentivar o arrendamento para habitação própria e permanente.»
- gg) Considera que as alterações introduzidas pela norma do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o orçamento do estado para 2014, na medida em que se aplicam “... aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de Janeiro de 2014” e porque “relativamente aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de Janeiro de 2014, o prazo de 3 anos conta-

- se a partir de 01.01.2014”, não fere qualquer princípio constitucional uma vez que a “...lei estabelece um período transitório para aplicação das alterações para que o novo requisito estabelecido na lei apenas seja aferido para o futuro, expressamente consagrando que a contagem do prazo de 3 anos a que se refere a lei nova para a celebração do contrato de arrendamento apenas ocorre após a vigência da lei nova”.
- hh) Refere que a “... intervenção legislativa preconizada visou adoptar medidas reguladoras do regime e dissuasora de situações abusivas, ou seja, a intervenção legislativa foi no sentido de clarificar o regime aplicável aos prédios que não fiquem em carteira com afectação exclusiva ao arrendamento habitacional, não foram adquiridos com tal finalidade, que consubstanciaria uma situação de fraude à lei, não podem usufruir dos benefícios fiscais enquanto medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.
- ii) E conclui: “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”, pois que “...as isenções em questão não deixaram simplesmente de vigorar: o que sucedeu, apenas, 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 protecção da confiança”, até porque “ ... a caducidade da isenção por falta de pressupostos de atribuição já se encontrava expressamente consagrada no artigo 14.º/2 do EBF, limitando-se o artigo 8.º, n.º 16 do regime a estabelecer um prazo definido cuja contagem apenas se inicia após a entrada em vigor da lei nova”.
- jj) O tema já foi até objecto de apreciação pelo Tribunal Constitucional, nos processos 688/2015-T e 398/2015-T, onde não se conheceu do recurso.
- kk) Quanto à alegada falta de fundamentação refere que basta atender à defesa do Requerente “para aferir e concluir que ... entendeu as razões legais que levaram a AT a emitir liquidações, bem como juros compensatórios”.
- ll) Quanto ao pedido de juros refere que nunca poderia proceder, pela razão de que à AT “está vedada a possibilidade de afastar a aplicação de disposições legais - ao



contrário do que ocorre com os tribunais, cujo acesso à constituição constitui uma competência vinculada (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 440/94 de 7 de Junho de 1994) – com fundamento em inconstitucionalidade”.

mm) Propugna pela improcedência do pedido de pronúncia e manutenção na ordem jurídica das liquidações impugnadas, absolvendo-se a AT de todos os pedidos.

## **II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR**

A questão essencial a decidir resume-se em apurar se as liquidações de IMI em causa estão ou não em desconformidade com a lei:

- Os princípios constitucionais, e/ou
- A mera legislação ordinária, ou seja, o regime tributário do FIIAH.

Caso se conclua que as liquidações estão em conformidade com a lei, haverá ainda que verificar se enfermam do vício de insuficiente fundamentação.

## **III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA FUNDAMENTAÇÃO**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta ao processo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos) ou os artigos das peças processuais quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação.

### Factos provados

- 1) O Requerente “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional” NIPC ... é um organismo de investimento colectivo configurado como Fundo de Investimento Imobiliário Fechado *para Arrendamento Habitacional*, sendo as suas unidades objecto de subscrição particular – **conforme artigo 8º do pedido de pronúncia e alínea a) do artigo 3º da resposta da AT.**
- 2) No contexto da sua finalidade, adquiriu, em 2013, as seguintes fracções autónomas de prédios urbanos, em regime de propriedade horizontal, destinadas a arrendamento para habitação permanente, tendo beneficiado da isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do nº 7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH:

| Data de aquisição | Artigo Matricial | Freguesia                          |
|-------------------|------------------|------------------------------------|
| 23-12-2013        | U- ... - BS      | União das Freguesias de ... e ...  |
| 23-12-2013        | U- ... - AE      | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - U       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - P       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... AE        | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - AN      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - CL      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - CJ      | ...                                |
| 20-09-2013        | U- ... - AO      | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - BN      | União das Freguesias de: ... e ... |
| 23-12-2013        | U- ... - V       | ...                                |
| 23-12-2013        | U- ... - N       | ...                                |

**Conforme artigos 11º e 13º do pedido de pronúncia, alínea a) do artigo 3º da resposta da AT e documentos nºs 13 e 14 juntos com o pedido de pronúncia (escrituras de compra).**

- 3) O Requerente vendeu nas datas abaixo indicadas as fracções autónomas aí identificadas:

| <b>Identificação da fracção autónoma</b>          | <b>Data da venda</b> |
|---|----------------------|
| Artigo ... - BS União das Freguesias de ... e ... | 2015-06-05           |
| Artigo ...- AE Freguesia de ...                   | 2015-09-25           |
| Artigo ... - U Freguesia de ...                   | 2015-10-19           |
| Artigo ...- P Freguesia de ...                    | 2015-10-29           |
| Artigo ...-AE Freguesia de ...                    | 2015-10-09           |
| Artigo ...- AN Freguesia de ...                   | 2015-06-05           |
| Artigo ... - CL Freguesia de ...                  | 2015-07-16           |
| Artigo ... - CJ Freguesia de ...                  | 2015-08-24           |
| Artigo ... - AO Freguesia de ...                  | 2015-06-05           |
| Artigo ... - BN União das Freguesias de ... e ... | 2015-11-27           |
| Artigo ...- V Freguesia de ...                    | 2015-11-12           |
| Artigo ...- N Freguesia de ...                    | 2015-12-14           |

**Conforme documentos juntos com o pedido de pronúncia com os nºs 15 a 26.**

- 4) O Requerente foi notificado por ofícios de Novembro de 2015 (quanto às 9 primeiras fracções autónomas indicadas na alínea anterior) e de Janeiro de 2016 (quanto às 3 últimas fracções autónomas indicadas na alínea anterior) da liquidação adicional de IMT, com o fundamento na sua venda antes de decorrido o prazo do nº 14 do regime tributário dos FIIAH, podendo exercer o direito de audição prévia nos termos do artigo 60º da LGT, e, caso não o exercesse, nos 30 dias seguintes, solicitar no Serviço de Finanças guias para pagamento - **Conforme documentos juntos com o pedido de pronúncia com os nºs 15 a 26.**

- 5) O Requerente não exerceu o direito de audição prévia e requereu junto da AT a emissão dos documentos de liquidação de IMT e juros compensatórios, a saber: documentos Únicos de Cobrança (DUC) ... (9 021,64 euros, incluindo juros); ... (1 746,57 euros, incluindo juros); ... (4 035,81 euros, incluindo juros); ... (1 459,19 euros, incluindo juros); ... (1 945,07 euros, incluindo juros); ... (1 416,74 euros, incluindo juros); ... (913,29 euros, incluindo juros); ... (1 180,83 euros, incluindo juros); ... (1 185,47 euros, incluindo juros); ... (4 121,55 euros, incluindo juros); ... (1 897,88 euros, incluindo juros); e ... (3 848,97 euros, incluindo juros), perfazendo um total de 32 773,01 euros – **Conforme documentos juntos com o pedido de pronúncia com os n.ºs 1 a 12.**
- 6) O Requerente procedeu ao pagamento, dentro do prazo, dos valores constantes dos DUC referidos na alínea anterior - **Conforme documentos juntos com o pedido de pronúncia com os n.ºs 27 a 38.**
- 7) Em 04-03-2016, o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.**

#### **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

#### **IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS CUMPRE SOLUCIONAR**

O artigo 102º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro (norma inserida no Capítulo X, sob a epígrafe “Benefícios Fiscais) aprovou o regime especial aplicável aos FIIAH.

No artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH consta o *regime tributário*, relevando para o caso que aqui se coloca, o seu nº 7, que refere o seguinte:

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;
- 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 artigo 235º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2014) aditou mais três números ao regime tributário dos FIIAH, a saber:

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 respectivo 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 objecto 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.»

O artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2014), estabeleceu ainda uma 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.

É contra esta norma transitória que a Requerente dirige o seu dissentimento.

Vejamos então:

Resulta dos factos provados que a aquisição dos bens imóveis em causa foi levada a efeito ao abrigo do regime tributário dos FIIAH, ou seja, o Requerente adquiriu as fracções autónomas, invocando no pedido de liquidação que fez ao Serviço de Finanças através do Modelo 1 do IMT, a isenção da alínea a) do n.º 7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH, que diz que o imóvel deve ser destinado exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

Resulta também dos factos provados que as liquidações adicionais de IMT, aqui impugnadas, foram feitas “com o fundamento na sua venda antes de decorrido o prazo do n.º 14 do regime tributário dos FIIAH”.

Bastará ler as notificações que a AT levou a efeito ao Requerente para se verificar que o fundamento das liquidações foi a venda dos bens (sem ser ao abrigo das disposições do artigo 5º do regime jurídico dos FIIAH).

A norma que a AT aplicou, foi o nº 16 do artigo 8º do regime jurídico do FIIAH, aliás citado nas notificações.

Ou seja, o Requerente adquiriu os bens imóveis, em 2013, com um benefício de IMT, comprometendo-se a destiná-los “exclusivamente a arrendamento para habitação permanente” e vendeu-os em 2015 e 2016 e vendeu-os sem ser ao abrigo do regime do artigo 5º do regime jurídico dos FIIAH (opção de compra dos arrendatários, ex-mutuários).

Ou seja, mesmo considerando a legislação que vigorou entre 01.01.2009 (data do início de vigência do regime jurídico dos FIIAH e 31.12.2013 (data da introdução das normas aqui em discussão), este benefício estaria sujeito ao regime do actual nº 3 do artigo 14º do EBF.

A finalidade do Requerente é, como a sua própria designação indica: “*para Arrendamento Habitacional*”.

A norma do nº 16 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH, não veio, verdadeiramente, criar nenhum regime novo, mas antes consagrar para o caso concreto o que já se encontrava estabelecido, em termos gerais e abstractos, para situações idênticas.

Aliás, os nºs 14, 15 e 16 aditados ao artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH o que trouxeram de novo foi o prazo de 3 anos, para a consecução do arrendamento.

Não faria sentido criar fundos imobiliários destinados, em termos de finalidade, a proporcionar arrendamentos para “habitação permanente”, conferindo-lhes benefícios fiscais para os incentivar no cumprimento desse desiderato e depois não os destinarem a essa finalidade.

De qualquer forma o que está aqui em causa não é, em termos imediatos, a norma transitória do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2014), mas sim, como resulta das notificações da AT e dos DUC (documentos nºs 1 a 12 juntos com o pedido de pronúncia), o nº 16 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH.

Por outras palavras, o que está em causa não é o facto do fundo manter os imóveis no seu acervo patrimonial por período igual ou superior a 3 anos (fixado na lei com vigência a contar de 01.01.2014) sem locação para habitação permanente, mas sim a sua venda, que não ao abrigo do regime do artigo 5º do regime jurídico dos FIIAH, destinando desta feita o imóvel a fim diferentes do que resulta do compromisso da sua aquisição insito no Modelo 1 de IMT em que invocou o benefício fiscal da alínea a) do nº 7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH, sem que tenha procedido nos termos do nº 16 do artigo 8º deste regime.

Não vemos como se possa afirmar que o novo regime tributário dos FIIAH que resulta dos aditados nºs 14, 15 e 16, a vigorar a partir de 01.01.2014, aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos antes de 1 de Janeiro de 2014, contando-se, no entanto, o prazo de 3 anos para contratar a sua locação também a partir de 01.01.2014, tem retroactividade, uma vez que tudo se aplica como se os prédios antes adquiridos o fossem a contar de 01.01.2014.

*Afirma-se que “... o “novo” enquadramento aplicado às aquisições de imóveis realizadas em 2013, é manifestamente prejudicial para o Fundo, defraudando todas as suas expectativas e impedindo-o de “adequar” as suas decisões - com efeito, caso fosse inaplicável a isenção de IMT às operações de aquisição em análise, certamente o Fundo não teria efectuado esse investimento”.*

Como se verificou, o que motivou a liquidação não foi o facto dos imóveis terem ou não permanecido no Fundo por 3 anos ou mais, sem que fosse objecto de contrato locativo para habitação permanente.

O que motivou as liquidações foi a venda, ou seja, a saída dos bens imóveis do acervo patrimonial do Fundo sem ser por via do mecanismo do artigo 5º do respectivo regime jurídico dos FIIAH. Ou por outras palavras, foi o facto de se destinarem os bens imobiliários a um fim diferente daquele para que foram adquiridos.



Por outro lado, parece-nos insustentável afirmar-se (ainda que implicitamente) que o anterior regime ao não prever um prazo para arrendamento para fins de habitação permanente (sob pena de caducidade das isenções de IMT), é que motivou a intenção de investir, considerando depois que o novo regime ao fixar um prazo para o efeito, sob pena de caducidade das isenções, viola o princípio da confiança e da segurança jurídica. Isso seria admitir que o investidor, à partida, não pretendia arrendar imóveis para habitação permanente ou não o lograr levar à prática em prazo razoável, mas antes aproveitar os benefícios fiscais nas suas aquisições e depois aliená-los, sem cumprir a finalidade para que os adquiriu.

É que, mesmo antes do novo regime (considerando *novo* o regime que vigora com as alterações em vigor desde 01.01.2014) a saída dos imóveis do acervo patrimonial dos FIAH (salvo os casos do artigo 5º do respectivo regime jurídico), sempre acarretaria a caducidade da isenção de IMT, nos termos gerais do nº 3 do artigo 14º do EBF.

A isenção fiscal em causa, conferida na data da aquisição dos imóveis, é uma isenção de “reconhecimento automático” cuja verificação resultou de uma declaração ao serviço de finanças competente (alínea d) do nº 8 do artigo 10º e nºs 1 e 3 do artigo 19º do CIMT) que emitiu um DUC à taxa zero, reconhecendo implicitamente o benefício fiscal.

Trata-se, pois, de um benefício fiscal dependente de *reconhecimento* conforme a parte final do nº 1 do artigo 5º do EBF, gerador de um acto administrativo conforme a primeira parte do nº 2 do artigo 5º do EBF.

Só que este acto administrativo (em princípio só revogável nos termos do nº 4 do artigo 14º do EBF) contém em si mesmo uma condição, para que o benefício se mantenha, que é a da alínea a) do nº 7 do artigo 8º do regime jurídico dos FIAH: *que as fracções sejam destinadas exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.*

Trata-se, pois, numa outra dimensão, de um benefício fiscal *condicionado*, ou seja, sujeito ao regime da parte final do nº 2 do artigo 14º do EBF.

É o que ocorreu no caso presente. A afectação das fracções autónomas a fins diferentes (a venda) daquele para que foram adquiridas com a isenção de IMT condicionada, corresponde à “verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva” a que se alude no nº 2 do artigo 14º do EBF.

Nesta conformidade não vemos que esteja aqui em causa quaisquer dos princípios constantes da “*Grundnorm*” invocados: proibição da retroactividade da lei fiscal, protecção da confiança e da segurança jurídica.

Nem vislumbramos ainda, em que medida, as alterações levadas a efeito no regime tributário dos FIIAH, a vigorar a partir de 01.01.2014, estipulam “...condições e requisitos adicionais para a aplicação dos benefícios fiscais a operações realizadas no passado”, porquanto a nova lei é aplicável a todas as operações, anteriores ou posteriores a 01.01.2014, mas contando-se o prazo de 3 anos para celebração de contrato locativo, quanto aos prédios adquiridos antes pelos fundos, como se o fossem após 01.01.2014.

Pelo contrário. O novo ordenamento trata de forma igual o que é igual (beneficiando até as operações já realizadas antes da alteração da lei, na medida que ficam com um prazo mais alargado para realizar a locação habitacional), ou seja, conforma-se com o princípio da isonomia exigível pela lei fundamental.

Por tudo o que fica dito, haverá que constatar-se que as disposições legais que estão na base das liquidações aqui causa, não estão em desconformidade com quaisquer princípios da lei fundamental, porquanto não se verifica a sua retroactividade, nem parece razoável invocar-se que uma lei que trata de forma igual todas as aquisições dos FIIAH – quanto ao aspecto essencial da inovação, a contagem do prazo de 3 anos para arrendar - possa atingir de forma relevante o princípio da protecção e da segurança jurídica.

Por outro lado, como atrás se referiu, a norma que foi aplicada pela AT nas liquidações foi textual e imediatamente o nº 16 do artigo 8º do regime jurídico dos FIIAH, como consta

das notificações e nos DUC emitidos para pagamento das liquidações de IMT aqui impugnadas.

O Requerente pede a “desaplicação” da norma constante do artigo 236º da Lei 82-C/2013, de 31.12 que a AT não aplicou, pelo menos imediatamente, como fundamento das liquidações, o que só por si, acarreta para este Tribunal, ficar prejudicado o conhecimento deste fundamento do pedido de pronúncia.

Nestes termos só pode soçobrar o pedido de pronúncia com o fundamento em desconformidade das liquidações face à lei fundamental.

Quanto ao segundo fundamento invocado de insuficiência na fundamentação das liquidações, vejamos o seguinte:

- As notificações das liquidações são muito completas posto que além os elementos de cálculo do imposto e dos juros, têm os fundamentos de facto (os elementos da venda) e de direito (as normas aplicáveis);
- Os DUC emitidos a pedido do Requerente, em “descrição”, são redundantes e repetem os fundamentos de facto e de direito constantes das notificações.

Quer as notificações, quer os elementos dos DUC, emitidos a pedido do Requerente, titulam o acto liquidação do IMT e é patente que nestes documentos constam todos os elementos de facto e de direito suficientes para que qualquer cidadão comum possa entender os fundamentos de facto e de direito que motivaram as liquidações.

Aliás, a profundidade e qualidade da impugnação das liquidações em sede de pedido de pronúncia, evidenciam que o Requerente percebeu perfeitamente os fundamentos das liquidações, quer ao nível dos factos, quer ao nível da lei, quer ainda ao nível da sua interpretação.

Refere o Requerente que a AT não se pronunciou “... suficientemente quanto à fundamentação que está na base dessas liquidações”. No entanto, a AT indicou claramente a norma aplicável – nº 16 do artigo 8º do regime jurídico do FIIAH e indicou o facto que a

levou a aplicá-la: a venda das fracções autónomas – pelo que não vemos, em concreto, que mais pretendia o Requerente fosse plasmado em termos de fundamentos para as liquidações.

Pelo que improcede, também, o pedido de pronúncia com base na alegada insuficiente fundamentação dos actos de liquidação.

### **Questões de conhecimento prejudicado**

Fica prejudicada a apreciação do pedido quanto à condenação da AT no reembolso dos valores pagos e no pagamento de juros indemnizatórios.

## **V. DISPOSITIVO**

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

- Julga-se improcedente o pedido de anulação das liquidações de IMT, ocorridas em 2016, constantes nos Documentos Únicos de Cobrança: ... (9 021,64 euros, incluindo juros); ... (1 746,57 euros, incluindo juros); ... (4 035,81 euros, incluindo juros); ... (1 459,19 euros, incluindo juros); ... (1 945,07 euros, incluindo juros); ... (1 416,74 euros, incluindo juros); ... (913,29 euros, incluindo juros); ... (1 180,83 euros, incluindo juros); ... (1 185,47 euros, incluindo juros); ... (4 121,55 euros, incluindo juros); ... (1 897,88 euros, incluindo juros); e ... (3 848,97 euros, incluindo juros), perfazendo um total de 32 773,01 euros, por estarem em conformidade com a lei, na leitura acima propugnada.
- Absolve-se a AT dos pedidos.

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de € 32 773,01.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 836,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

**Notifique.**

Lisboa, 25 de Agosto de 2016

Augusto Vieira  
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,  
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

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