

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 133/2016-T

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

O árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 19 de Maio de 2016, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

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

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de nulidade dos actos tributários de liquidação de IMT e de IS, no valor total de €19.335,75 (dezanove mil trezentos e trinta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos), melhor identificados na petição inicial apresentada pelo Requerente, e que aqui se dão por articulados e reproduzidos, para todos os efeitos legais, os quais respeitam a prédio urbano propriedade do Requerente, sito na Avenida..., n.º...,/... e Rua ..., n.º...,/..., Bloco..., ... dto, inscrito na matriz predial urbana com o n.º..., fracção “...”, da Freguesia de ..., Lisboa.

¹Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

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

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

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

1.4. A Requerida defende que as liquidações ora impugnadas tiveram como fundamento o facto de ter sido dado ao imóvel destino diferente daquele que originou a atribuição do benefício fiscal e não a alteração legislativa ao Regime dos FIIAH introduzido pelo artigo 236º da Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2014. E, assim sendo, nem fará sentido o alegar da inconstitucionalidade desta norma.

Defende-se ainda a AT dizendo que no ordenamento jurídico-administrativo português, o regime regra de invalidade dos atos é, por razões de segurança jurídica, a mera anulabilidade, incluindo para os praticados com fundamento em deliberações ilegais ou inconstitucionais, tendo o Supremo Tribunal Administrativo vindo a pronunciar-se nesse mesmo sentido.

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

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

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

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

2. SANEAMENTO

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

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

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

1) O fundo B...— Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional era, à data das liquidações *sub judice*, proprietário do prédio urbano objecto dessas mesmas liquidações, melhor identificado acima.

2) O imóvel foi adquirido pelo fundo em 19 de Novembro de 2013, beneficiando de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do n.º7 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH, e foi alienado em 10 de Dezembro de 2015.

3) Em conformidade com o mencionado na petição inicial e na resposta dada pela Requerida, foram efectuadas as liquidações de IMT e de IS, no valor total de €19.335,75 (dezanove mil trezentos e trinta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos), as quais foram pagas pelo Requerente.

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

Factos não provados

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

Fundamentação da Matéria de Facto

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

4. QUESTÕES DECIDENDAS

A questão principal a decidir nos presentes autos é a de determinar-se a ilegalidade ou não das liquidações de IMT e IS sub judice efectuadas ao abrigo do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2014).

A Requerida defende-se, por excepção, dizendo que, alegando o Requerente a inconstitucionalidade da norma aplicada nas liquidações sub judice, o Tribunal

não é competente para decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas.

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

5. DA LEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE IMT e IS

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

Ora vejamos, a Lei n.º 64-A/2008 de 31 Dezembro aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (de ora adiante “FIIAH”). Este regime previa no n.º7 do seu artigo 8.º que se ficavam isentos de IMT:

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

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

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

“14 – Para efeitos do disposto nos n.os 6 a 8, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente no

prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo, devendo o sujeito passivo comunicar e fazer prova junto da AT do respetivo arrendamento efetivo, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo.

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

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

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

Conforme supra mencionado, o imóvel objecto de liquidação foi adquirido pelo Requerente em 2013, beneficiando das referidas isenções ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º e do n.º 8 do mesmo artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH. Ambas as normas obrigam a que o imóvel seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa beneficiar das isenções.

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

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

Contudo, não foi este o caso em apreço, ao contrário do que parece decorrer da argumentação do Requerente. A liquidação de IMT e de IS efectuada no que ao imóvel acima descrito se refere não teve por base a sua manutenção no fundo por um período igual ou superior a 3 anos sem que tivesse havido afectação a arrendamento para habitação permanente. Aliás, como decorre da documentação junta ao processo o imóvel esteve no fundo por período inferior.

A liquidação em apreço, aliás conforme decorre das notas de liquidação juntas ao processo, baseou-se no facto de ter sido dado ao imóvel “destino diferente daquele em que assentou o benefício”. Ora, a esta afirmação efectuada pela AT de que foi dado destino diferente ao imóvel, ou seja, que não foi afecto a arrendamento para habitação permanente, o Requerente não dá resposta, sendo que se trata daquele que é requisito essencial da aplicação da isenção.

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

No caso em concreto não é disso que se trata. O imóvel em questão é alienado sem que tenha cumprido o seu destino – afectação ao arrendamento habitacional permanente. Não se trata de uma questão de prazo. Alienado que seja, esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido para que a isenção de IMT e de IS seja aplicável.

Para cumprimento da alínea a) do nº7 do artigo 8º não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas uma efectiva afectação ao arrendamento para habitação permanente. Ora, o Requerente não comprova de forma alguma neste processo o preenchimento desse requisito.

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

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

Relembrando, estabelece o nº 16:

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

E no número anterior estabelece-se:

15 – Quando os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.os 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à

AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.

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

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

6. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se julgar:

- Improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação, relativo aos actos de liquidação de IMT e IS melhor identificados nos autos, no valor total de €19.335,75 (dezanove mil trezentos e trinta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos).

Fixa-se o valor do processo em €19.335,75 (dezanove mil trezentos e trinta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em €1224 (mil duzentos e vinte e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo do

Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Setembro de 2016

O Árbitro

(Maria Antónia Torres)

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

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