

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 162/2016-T

Tema: IMT - Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e art. 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Decisão Arbitral

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 01 de junho de 2016, decide nos termos que se seguem:

a) RELATÓRIO

a) Tramitação processual

No dia 16.03.2016, a sociedade A..., S.A., NIF ... com sede na Avenida ..., n.º ... –..., ...–... Lisboa, na qualidade de 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 ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 24.03.2016.

Seguiram-se os demais trâmites legais, tendo o tribunal ficado constituído, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, no dia 01.06.2016.

b) Objeto do pedido de pronúncia arbitral

Os Requerentes pedem ao Tribunal que seja declarada a nulidade das liquidações impugnadas, designadamente da liquidação de IMT n.º..., no valor de € 683,73, e da liquidação de IS n.º..., no valor de € 546,98, com base na sua inconstitucionalidade ou, subsidiariamente, caso assim não se entenda, que as mesmas sejam anuladas com esse mesmo fundamento, sendo, ainda a Requerente reembolsada da totalidade do montante pago por força das referidas liquidações acrescido, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, dos juros indemnizatórios que sejam devidos até à data desse reembolso.

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

A **Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro** (Orçamento do Estado para 2009), aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (doravante «FIIAH») e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional.

No seu artigo 8.º (Regime tributário) estabeleceu-se o regime tributário aplicável aos FIIAH.

No que se refere ao IMT, o Regime Tributário dos FIIAH definiu o seguinte no número 7 do citado artigo 8.º:

«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.»

A **Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro** (Orçamento do Estado para 2014) aditou ao artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH os números 14 a 16, com o seguinte texto:

«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.»

A **Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro** veio ainda a consagrar, no artigo 236.º (Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH) o seguinte regime transitório:

«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.»

Com base nas disposições supra citadas, em particular, as resultantes das alterações consagradas ao Regime Tributário dos FIIAH, a ora Requerente solicitou à Autoridade Tributária a liquidação de IMT e de Imposto do Selo relativos ao prédio urbano sito na Rua ..., n.º...,, inscrito na matriz predial urbana n.º..., fração ..., da Freguesia do ..., ..., tendo pago as correspondentes liquidações em 25.12.2015.

O número 14 do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH, acima transcrito, concretizou de forma inequívoca, e pela primeira vez, o significado da expressão “prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente”.

A introdução desta definição de «prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente» foi acompanhada da concretização das circunstâncias em que os prédios que integrem o ativo dos FIIAH deixam de beneficiar do regime de isenções previsto nos números 6 a 8 do Regime Tributário dos FIIAH.

Os atos tributários impugnados referem-se a um prédio urbano que integrava o património do Fundo B... à data de entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), ou seja, os abrangidos pelo acima referido artigo 236.º (Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH).

A Requerente entende que as referidas liquidações padecem de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

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

As isenções de IMT e IS em causa não eram, à data em que ingressaram no património do Fundo B..., condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade.

Não estavam previstos, no momento do reconhecimento da isenção, quaisquer factos ou circunstâncias de que dependesse a caducidade da isenção reconhecida, pelo que a imposição superveniente desses factos ou circunstâncias a isenções cristalizadas na ordem jurídico-tributária da Requerente (e porque, em seu entender, o reconhecimento da isenção fez nascer, nesse momento, o direito à isenção na esfera jurídica do seu titular), enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Refere ainda que a violação do princípio da retroatividade invocada tem em consideração o entendimento que vem sendo seguido pelo Tribunal Constitucional segundo o qual a proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo tão só os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, que é o que sucede no caso presente.

Considera ainda a Requerente que o desvalor associado aos atos tributários em causa por força da sua inconstitucionalidade deverá ser o da nulidade na medida em que o princípio da irretroactividade fiscal reveste carácter de um direito fundamental, pelo que o seu desrespeito origina a nulidade do ato, *in casu*, das liquidações impugnadas.

Subsidiariamente, admite que o vício das liquidações poderá determinar a sua anulabilidade (e não nulidade), pedindo que as mesmas sejam 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.

c) Em resposta, a AT alega, resumidamente, o seguinte:

Em primeiro lugar, alega que, nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição e do n.º 1 do artigo 3.º do CPA, a Administração está obrigada a atuar em conformidade com o princípio da legalidade, pelo que os órgãos e agentes administrativos não têm competência para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade.

Quanto à alegada inconstitucionalidade das liquidações por violação do princípio da irretroatividade da lei fiscal, responde que, baseando-se as liquidações em apreço no facto de ter sido dado ao imóvel «um destino diferente daquele em que assentou o benefício» então, contrariamente ao que pretende a Requerente, não só não está em causa a retroatividade da norma legal, como também não se verifica qualquer lesão das suas expectativas. Com efeito,

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, pelo que não assiste razão à Requerente quando afirma que as isenções em apreço não eram condicionadas por quaisquer factos ou circunstâncias.

Assim, a nova redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, 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”.

Deste modo, com as alterações introduzidas não se alterou a *ratio* das isenções consagradas, sendo de sublinhar que não foi determinada a extinção imediata do benefício no caso de não se verificar celebrado o referido contrato de arrendamento, pois que se concedeu um prazo bastante alargado, de três anos, para o efeito, respeitando-se assim o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Além disso, desde o início do regime que os benefícios fiscais em apreço aplicáveis aos FIIAH dependiam da afetação dos imóveis ao arrendamento para habitação permanente, requisito legal que 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. Assim, estando em causa a alienação dos imóveis sem afetação dos mesmos ao arrendamento para habitação permanente, tal determinaria sempre a caducidade da isenção, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 2, do EBF, sendo que, o artigo 8.º, n.º 16 do regime veio apenas concretizar uma medida anti-abuso, estabelecendo que os prédios que não fiquem em carteira com afetação exclusiva ao arrendamento habitacional não foram adquiridos com tal finalidade. Neste sentido, invoca ainda as decisões arbitrais proferidas nos processos 398/2015-T, 688/2015-T, 689/2015-T, 705/2015-T, 709/2015-T, 710/2015-T, 717/2015-T, 729/2015-T, 735/2015-T, 62/2016-T e 93/2016-T, todas favoráveis à AT.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- a) A sociedade Requerente é sociedade gestora de um fundo de investimento imobiliário fechado para arrendamento habitacional designado por «B... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL» e registado junto da CMVM com o NIF
- b) O “Fundo B...” era, à data das liquidações em apreço, proprietário do prédio urbano inscrito sob o artigo..., fração “...”, na matriz predial urbana da freguesia do ..., no concelho do
- c) O referido imóvel foi adquirido em 30.12.2013, beneficiando de isenção de IMT e de IS ao abrigo do n.º 7 alínea a) e do n.º 8 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH.
- d) O referido imóvel foi alienado em 21.12.2015.
- e) A Requerente solicitou à AT a liquidação de IMT e de IS devidos na alienação por caducidade da isenção.
- f) As liquidações emitidas foram pagas em 22.12.2015.

III.2. Factos não provados

Não se identificaram factos com relevância para a decisão da causa que não tenham ficado provados.

IV. *THEMA DECIDENDUM*

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se as liquidações de IMT e IS impugnadas são inválidas porque realizadas ao abrigo do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31/12, que a Requerente entende ser inconstitucional por violação do disposto no artigo 103.º da CRP.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

A questão que importa decidir nos presentes autos já foi objeto de análise e decisão em processos arbitrais anteriores, não se vendo motivo para decidir de forma diferente ao que decidiram os tribunais arbitrais anteriormente constituídos.

Assim, e em primeiro lugar, o prédio sobre o qual incidiram as liquidações impugnadas foi alienado no ano de 2015 e conseqüentemente afeto a finalidade diversa daquela para que foram concedidas as isenções. Deste modo, e tal como se refere na decisão arbitral proferida no processo 689/2015-T, “a alienação do prédio sempre determinaria a caducidade da isenção por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do EBF, não estando, portanto, em causa, na situação *sub judice*, qualquer aplicação retroativa de norma que venha a introduzir novo regime de caducidade das isenções, tampouco existe lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal (...).”

O imóvel objeto das liquidações impugnadas foi adquirido pelo Requerente em finais de 2013, beneficiando de isenção de IMT ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH. Tal norma obriga a que o imóvel seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa beneficiar de tal isenção.

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 desde o seu início, aliás em consonância com o espírito que levou à sua criação.

O Orçamento de Estado para 2014 veio estabelecer um novo requisito temporal para a isenção, determinando que a afetação a arrendamento para habitação permanente teria que ocorrer no período de 3 anos após a entrada do imóvel no fundo. No entanto, não foi o incumprimento desse requisito temporal que determinou a perda da isenção no caso concreto e consequente liquidação dos impostos aqui em causa. As liquidações efetuadas não tiveram por base a sua manutenção no fundo por um período igual ou superior a 3 anos sem que tivesse havido afetação a arrendamento para habitação permanente. Aliás, como decorre da documentação junta ao processo o imóvel esteve no fundo por apenas alguns meses.

As liquidações em apreço basearam-se no facto de ter sido dado aos imóveis “destino diferente daquele em que assentou o benefício”.

Assim sendo, entendemos que não está em questão a retroatividade ou não da norma aplicada, mas sim o incumprimento do requisito estabelecido para que a isenção fosse aplicável, ficando, portanto, prejudicada a questão de saber se a norma constante do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31/12, é, ou não, inconstitucional por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição, bem como a questão de saber se o desvalor do ato de liquidação praticado ao abrigo de norma inconstitucional é o da nulidade ou da anulabilidade.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, naturalmente também não procede já que não se determinou ter havido “erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (cf. o artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

VI. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- Julgar improcedentes os pedidos de declaração de nulidade das liquidações impugnadas com fundamento na inconstitucionalidade da norma constante do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, bem como de anulação das mesmas com o mesmo fundamento;

- Julgar improcedentes os pedidos de restituição do imposto pago, bem como o de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

Valor: em conformidade com o disposto nos artigos artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 1.230,71.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00, a pagar pela Requerente de acordo com o previsto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 13 de outubro de 2016

A Árbitro,
Raquel Franco

Nota: texto elaborado em computador, nos termos do disposto no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.