

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 231/2016-T

Tema: IMT/IS - 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

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A Requerente A..., S.A. (Requerente), contribuinte n.º ... na qualidade de sociedade gestora do fundo de investimento imobiliário B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional, contribuinte n.º..., com sede na ..., ..., em Lisboa, apresentou em 19/04/2016, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre a Transmissão de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo, no valor total de € 1.291,50 (mil duzentos e noventa e um euros e cinquenta cêntimos) a um imóvel de que é proprietário.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 19/05/2016, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 29/06/2016 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 01/07/2016, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 15/09/2016 a AT apresentou resposta.

1.6. Em 16/09/2016 o tribunal arbitral decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.

1.7. Em 26/09/2016 a Requerente apresentou alegações escritas.

1.8. Em 04/10/2016 a AT apresentou alegações escritas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a da Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta (e nas alegações escritas subsequentes).

Segundo a Requerente, as liquidações objecto desta petição são ilegais pois entende ser inconstitucional, por violação do disposto no n.º 3 do artigo 103.º, da Constituição da República Portuguesa, o artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014.

Para fundamentar o seu pedido, a Requerente apresenta, ainda, um parecer jurídico dos Senhores Professores Dr. C... e Doutor D..., sobre a constitucionalidade do n.º 2 do 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 corroborando a tese de inconstitucionalidade por si defendida, e cujas conclusões se transcrevem:

“CONCLUSÕES

(...)

1) A Lei do OE para 2009 aprovou o regime jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e, dentro dele, um regime tributário especial no seu artigo 8.º, incluindo, no que ora interessa, isenções de IMT e de Imposto do Selo para aquisições pelos FIIAH de prédios e de frações autónomas destinadas a arrendamento permanente para habitação e atos e contratos conexos.

2) *As referidas isenções, de impostos devidos no momento da aquisição, bastavam-se com a aquisição pelos FIIAH destinada a arrendamento habitacional, não dependendo da consumação do arrendamento efetivo num determinado prazo nem da não alienação do prédio nesse mesmo prazo, não tendo o legislador feito correr por conta dos FIIAH o risco da não realização do arrendamento.*

3) *O artigo 235.º da Lei do OE para 2014 introduziu novos n.ºs 14 a 16 no artigo 8.º do regime dos FIIAH, que vieram restringir as isenções de IMT e de Imposto do Selo introduzidas pela Lei do OE para 2009, pois subordinaram a qualificação do prédio como destinado ao arrendamento para habitação permanente a que este seja efetivamente objeto de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos a partir do momento em que passaram a integrar o património do fundo, e previram que as referidas isenções “ficam sem efeito” caso os prédios não tenham sido objeto de contrato de arrendamento nesse prazo de três anos, o mesmo acontecendo caso os prédios sejam alienados antes desse prazo de três anos (salvo se no exercício de opção de compra pelo arrendatário que tenha anteriormente alienado o prédio ao FIIAH).*

4) *A exigência introduzida na Lei do OE para 2014 não estava prevista no regime originário, de 2008, não resultando, designadamente, do pressuposto de que se tratasse de aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas “destinados exclusivamente a arrendamento para habitação”, pois essa destinação é compatível, designadamente em períodos de crise do mercado de arrendamento, com dificuldades e atrasos na concretização do arrendamento, nada obstando, segundo a previsão originária da isenção, a que o imóvel fosse adquirido como destinado exclusivamente a arrendamento para habitação apesar de só vir a ser arrendado, por exemplo, 3 anos e meio ou 4 anos depois da aquisição.*

5) *Do mesmo modo, a alienação, dentro do prazo de 3 anos a contar da aquisição, do imóvel que fora adquirido para ser destinado exclusivamente a arrendamento não obstava também à aplicação da isenção segundo a sua previsão originária – sendo certo, aliás,*

que apenas 75% do património dos FIIAH tinha obrigatoriamente de ser integrado por prédios destinados a arrendamento (artigo 4.º, n.º 1, do respetivo regime).

6) A previsão de um prazo para concretização do arrendamento não é apenas uma forma de comprovação de um requisito já previsto – caso em que uma nova lei seria evidentemente desnecessária –, mas representa antes a introdução, com o prazo de três anos, de um novo pressuposto para a isenção de IMT e de Imposto do Selo, com o efeito de delimitar mais restritivamente a exceção à incidência que resulta da isenção, prevendo-se que esta «fica sem efeito».

7) A disposição transitória especial contida no artigo 236.º, n.º 2, da Lei do OE para 2014, ao mandar aplicar as normas que restringiram a isenção a aquisições anteriores à sua entrada em vigor, efetuadas num momento em que a isenção estava prevista sem tais limitações, restringe a isenção de IMT e de Imposto do Selo quanto a factos tributários anteriores já esgotados, os quais são, para o IMT e para o Imposto do Selo, respetivamente, a transmissão onerosa de imóvel e o ato ou contrato conexo com a aquisição.

8) Os factos tributários que dão origem à obrigação de IMT e de Imposto do Selo esgotam-se no momento da sua prática, sendo também esse o momento em que surgem as respetivas obrigações de imposto (artigos 5.º, n.º 2, e 5.º, alínea a), respetivamente do Código do IMT e do Código do Imposto do Selo).

9) A norma do n.º 2 do artigo 236.º da Lei do OE para 2014 alterou um elemento essencial dos impostos em questão (as isenções, e, em consequência, o âmbito da respetiva incidência, ou campo de aplicação), pois trata-se de um elemento do qual depende a própria existência da obrigação tributária (o «se» do imposto).

10) O artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa proíbe impostos com natureza retroativa, tendo tal proibição, introduzida em 1997, vindo tornar claro que ao legislador não é permitido prever ou alterar nos seus elementos essenciais impostos que

incidam sobre factos já esgotados no momento da entrada em vigor da lei – isto é, que sejam autenticamente retroativos.

11) A redação do artigo 103.º, n.º 3, introduzida em 1997 deu origem a que, posteriormente a 1997, e aplicando o novo parâmetro constitucional, o Tribunal Constitucional tenha passado a decidir no sentido da inconstitucionalidade de normas que criam ou alteram nos seus elementos essenciais impostos para factos que se completaram anteriormente à sua entrada em vigor (retroatividade autêntica, por oposição à mera retrospectividade ou retroatividade inautêntica).

12) Como se pode ler no Acórdão n.ºs 128/2009, do Tribunal Constitucional, «consagrado que está o princípio geral de irretroatividade da lei fiscal, a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma automática, pela Constituição, qualquer que tenha sido, em concreto, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado. Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos dados normativos, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer elementos circunstanciais que resultem da condição, em concreto, de uma certa relação jurídico-tributária».

13) A norma do artigo 236.º, n.º 2, da Lei do OE de 2014 é uma norma autenticamente retroativa, pois ordena a aplicação dos novos pressupostos das isenções – arrendamento e não alienação num prazo de 3 anos, sob pena de estas ficarem «sem efeito» – a aquisições e a atos (isto é, a factos tributários) anteriores à sua entrada em vigor e que completaram antes desta.

14) A isto não obsta o argumento no sentido de que a referida restrição da isenção pela previsão dos prazos apenas teria visado comprovar a finalidade de arrendamento das aquisições, já que tal pressuposto da isenção não estava antes concretizado e plasmado na lei, no momento em que os factos tributários relevantes (a aquisição dos imóveis e os atos e contratos conexos) se completaram.

15) *Por esta mesma razão, seria improcedente a qualificação da norma do artigo 236.º, n.º 2, da Lei do OE de 2014 como norma interpretativa, já que os pressupostos que aditou para as isenções não estavam anteriormente previstos.*

16) *É irrelevante que se preveja no artigo 236.º, n.º 2, da Lei do OE de para 2014 que o prazo de três anos apenas se conta a partir da entrada em vigor dessa, uma vez que tal pressuposto da isenção (o prazo) não era sequer exigido no momento em que os factos tributários relevantes foram praticados.*

17) *O artigo 236.º, n.º 2, da Lei do OE para 2014 é inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, ao prever que o disposto nos novos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH, que alteram e restringem as isenções previstas anteriormente nos n.ºs 7 e 8.º desse mesmo artigo, é «igualmente aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014».*

Entende, também, a Requerente que as liquidações impugnadas são nulas ao abrigo do disposto na alínea d), do n.º 2, do artigo 133.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) porquanto ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental, e como tal, são impugnáveis a todo o tempo.

Doutro modo, a AT, defendendo-se por impugnação, sustenta que o pedido de declaração de nulidade das liquidações controvertidas deverá ser julgado improcedente, senão vejamos.

Segundo a AT, ao contrário dos tribunais, que estão impedidos de aplicar normas inconstitucionais, sendo-lhes atribuída a competência para a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, já os órgãos e agentes administrativos não têm competência para decidir quanto à não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade.

Assim, a sanção que recai sobre um acto administrativo inválido é a sua anulabilidade ¹, só ocorrendo nulidade quando lhe faltar um dos seus elementos essenciais ou quando a lei expressamente o sancione com essa forma de invalidade ².

Esta opção do legislador deverá, ainda, ser conciliada com os princípios da certeza e da estabilidade, fundamentais na actividade e nas relações administrativas, de molde a não pôr em causa a eficácia e segurança desta actividade da administração com os seus administrados.

Por outro lado, concretamente no que respeita à não retroatividade da lei fiscal, tem sido entendimento da jurisprudência, que a eventual violação de tal princípio, não implica o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias.

Em suma, mesmo a existir o vício imputado às liquidações em apreço, nunca o mesmo é gerador de nulidade, mas tão somente, de anulabilidade.

Sustenta, ainda, a AT que a lei em questão não é ferida de retroactividade, porquanto a alienação do imóvel tem como consequência necessária a caducidade do benefício fiscal concedido para afectação a arrendamento.

Desde o início do regime, os benefícios fiscais em apreço aplicáveis aos FIIAH sempre dependeram da afectação 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.

¹ Cfr. artigo 135.º do antigo CPA, que corresponde ao n.º 1 do artigo 163.º do CPA na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 17 de Janeiro.

² Cfr. artigo 133.º do antigo CPA) que corresponde ao n.º 1 do artigo 161.º do CPA na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 17 de Janeiro.

Ora, 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 n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), sendo que o n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) 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.

Assim, e contrariamente ao que defende a Requerente, não se verifica a introdução *ex novum* de um regime de caducidade do benefício, e, ainda menos se constata qualquer frustração das expectativas dos sujeitos passivos ou violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

Em face do exposto, entende a AT que o presente pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

4.1.1. O fundo de investimento imobiliário B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional era, à data das liquidações em apreço, proprietário do prédio inscrito sob o artigo ..., fracção "...", na matriz predial urbana da freguesia de..., no concelho do ...;

- 4.1.2. O prédio em causa foi adquirido em 31/12/2013, beneficiando da 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 foi alienado em 29/01/2016;
- 4.1.3. Em conformidade com o mencionado no pedido de pronúncia arbitral e na resposta dada pela AT, foi efectuada a liquidação de IMT, ..., no valor de € 717,50 (setecentos e dezassete euros e cinquenta cêntimos) e de Imposto do Selo n.º..., no montante de € 574,00 (quinhentos e setenta e quatro euros), as quais foram pagas;
- 4.1.4. Estas liquidações foram feitas ao abrigo do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), por força da celebração de escritura de compra e venda, na medida em que tal facto determina que ao imóvel tenha sido dado destino diferente daquele em que assentou o benefício, caducando a isenção.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

5. O DIREITO

5.1. DA (I)LEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IMT E DE IMPOSTO DO SELO

Importa, então, conhecer da questão de direito suscitada pela Requerente, a qual consiste em determinar se as liquidações de IMT e de IS efectuadas ao abrigo do artigo 236.º da Lei

n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014) objecto do pedido de pronúncia arbitral enfermam das ilegalidades alegadas.

Como é sabido, a Lei n.º 64-A/2008, de 31 Dezembro aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH).

Ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 8.º, 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.

Já a Lei do Orçamento de Estado para 2014 veio alterar o referido artigo 8.º, nos seguintes termos:

“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.”
[sublinhado nosso].

Conforme referido anteriormente, o imóvel em apreço foi adquirido pelo fundo de investimento imobiliário B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional em 2013, beneficiando 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).

Esta norma obriga a que o imóvel seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa beneficiar da referida isenção.

Nesta medida, a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional não é requisito das alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, mas sim um requisito regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) *ab initio*, aliás, decorrência natural dos objectivos e motivações que presidiram à criação destes fundos.

Ora, 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 deverá requerer a liquidação do IMT que não foi liquidado.

Contudo, não foi este o caso em apreço, ao contrário do que parece decorrer da argumentação da Requerente, senão vejamos.

As liquidações de IMT e de Imposto do Selo em causa não tiveram 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.

De facto, as liquidações em apreço, conforme decorre das notas de liquidação juntas ao processo, basearam-se no facto de ter sido dado aos imóveis “*destino diferente daquele em que assentou o benefício*”.

Sobre esta matéria é já abundante a jurisprudência arbitral no sentido da legalidade dos atos impugnados, nos processos n.º 398/2015-T, n.º 688/2015-T, n.º 689/2015-T, n.º 709/2015-T, n.º 710/2015-T, n.º 729/2015-T, n.º 735/2015-T, n.º 61/2016-T, n.º 63/2016-T, n.º 76/2016-T e n.º 93/2016-T, senão vejamos.

Decisão arbitral n.º 398/2015-T

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

Conforme supra mencionado, ambos os imóveis objecto de liquidação foram adquiridos pelo Requerente no início de 2014, 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.

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.

[...] As liquidações de IMT efectuadas no que aos imóveis acima descritos se refere não tiveram por base a sua manutenção no fundo por um período igual ou superior

a 3 anos sem que tivesse havido afectação a arrendamento para habitação permanente. Aliás, como decorre da documentação junta ao processo ambos os imóveis estiveram no fundo por apenas alguns meses. As liquidações em apreço, aliás conforme decorre das notas de liquidação juntas ao processo, basearam-se no facto de ter sido dado aos imóveis “destino diferente daquele em que assentou o benefício”. Ora, a esta afirmação efectuada pela AT de que foi dado destino diferente aos imóveis, ou seja, que não foram afectos a arrendamento para habitação permanente, o Requerente responde apenas nas suas alegações que “Não entende, porém, onde foi a Autoridade Tributária buscar semelhante ideia”, nada mais referindo sobre aquele 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.

No caso em concreto não é disso que se trata. Os imóveis em questão são alienados sem que tenham cumprido o seu destino - afectação ao arrendamento habitacional permanente. Não se trata de uma questão de prazo. Alienados que sejam, esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido para que a isenção de IMT seja aplicável.

Para cumprimento da alínea a) do nº 7 do artigo 8.º 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, nem no procedimento administrativo anterior 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 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 em apreço é legal ao abrigo da alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º. Vejamos agora então o racional da liquidação de IMT ao abrigo do artigo 235.º n.º 16 da Lei 83/2013 de 31 de Dezembro.” [realce nosso].

Decisão arbitral n.º 688/2015-T

“Ora, tendo em consideração a alienação do imóvel identificado no ponto 5.2.2., supra, para fins diferentes daqueles para que foram concedidos os benefícios fiscais acima descritos, tal determinaria (e determinou no caso em análise), a reposição automática da tributação regra.

Assim, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que o estatuído no n.º 16 do artigo 236.º do Regime Transitório, aplicado em conjugação com o disposto no n.º 15º do mesmo artigo em nada altera a substância ou requisitos de aplicabilidade das isenções estabelecidas pelo artigo 8.º, n.º 7 e n.º 8 do regime especial aplicável aos FIIAH e às SIIAH, no que diz respeito às liquidações em crise.

Nestes termos, tendo em consideração as conclusões decorrentes da análise acima apresentada, entende o Tribunal que será negativa a resposta a dar à questão colocada no ponto 6.1., supra, ou seja, que as liquidações de IMT e de Imposto do Selo objecto do pedido de pronúncia arbitral não enfermam de qualquer

ilegalidade, pelo que deverá ser considerado improcedente o pedido de pronúncia arbitral.”.

Decisão arbitral n.º 689/2015-T

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

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

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

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

A ratio para atribuição do benefício fiscal em sede de IMT e IS aos FIIAH é, claramente, a sua afetação a arrendamento para habitação permanente - "As aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento..." – pelo que a consequência de lhe ser dado diverso destino é a de que a isenção não poderia ter sido concedida, havendo que repor a legalidade, liquidando-se os impostos que, não fosse a declaração de intenção efetuada aquando da aquisição, haveriam de ter sido liquidados.

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

Decisão arbitral n.º 709/2015-T

"Para cumprimento do disposto na alínea a), do n.º 7, do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel mas antes uma efetiva afetação 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 retroatividade 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 aos FIIAH foi estabelecido claramente desde o início - "As aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento..."

Decisão arbitral n.º 710/2015-T

“E, assim sendo e neste segmento decisório, voltamos a aderir à posição expressa na decisão do CAAD no processo n.º 398/2005 - T, no sentido de que não está sequer em questão um teste de retroactividade da norma aplicada, mas sim o facto de a fracção em apreço ter sido alienada «sem que tenha cumprido o seu destino - afectação ao arrendamento habitacional permanente» e que «alienad[a] que seja [a fracção], esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido para que a isenção de IMT seja aplicável» (cit., p. 10).

*[...] Assim sendo, e uma vez que as liquidações em crise resultaram de declaração do Requerente, não é sequer preciso alongarmo-nos sobre a correcção das liquidações no que respeita à sua oportunidade. Em qualquer caso, lembre-se que estabelece o n.º 15 do Regime Especial, tal como aditado pela Lei do Orçamento do Estado para 2009 que quando os prédios não tenham sido objecto de contrato de arrendamento no prazo de três anos os benefícios ficam sem efeito, cabendo ao sujeito passivo solicitar à AT, nos trinta dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respectivo imposto. **Ora, como vimos, no caso em apreço houve aquisição e alienação de uma fracção que não chegou a ser afectos a arrendamento para habitação permanente pelo Requerente, pelo que este - como de resto o fez - cabia solicitar a liquidação do respectivo imposto.**” [realce nosso].*

Decisão arbitral n.º 729/2015-T

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

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

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

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

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

Decisão arbitral n.º 735/2015-T

“Ora, tendo em consideração a alienação do imóvel identificado (...), supra, para fins diferentes daqueles para que foram concedidos os benefícios fiscais acima descritos, tal determinaria (e determinou no caso em análise), a reposição automática da tributação regra.

Assim, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que o estatuído no n.º 16 do artigo 236.º do Regime Transitório, aplicado em conjugação com o disposto no n.º 15.º do mesmo artigo em nada altera a substância ou requisitos de aplicabilidade das isenções estabelecidas pelo artigo 8.º, n.º 7 e n.º 8 do regime especial aplicável aos FIIAH e às SIIAH, no que diz respeito às liquidações em crise.

Nestes termos, tendo em consideração as conclusões decorrentes da análise acima apresentada, entende o Tribunal que será negativa a resposta a dar à questão colocada no (...), ou seja, que as liquidações de IMT e de Imposto do Selo objecto do pedido de pronúncia arbitral não enfermam de qualquer ilegalidade, pelo que deverá ser considerado improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em consequência da conclusão referida (...), supra, fica prejudicada a análise da questão suscitada pela Requerente quanto à alegada retroactividade do regime previsto pelo artigo 236.º da Lei do Orçamento de Estado para 2014 porquanto, conforme acima demonstrado, os condicionalismos que originaram as liquidações de imposto em crise derivam do facto de ter sido dado ao imóvel (...) um fim diferente daquele para que foram concedidas as isenções de IMT e de Imposto do Selo.”

Decisão arbitral n.º 61/2016-T

“O imóvel em questão foi alienado sem que tenha cumprido o seu destino - afectação ao arrendamento habitacional permanente. Não se trata, portanto, de uma questão de prazo, alienado que seja, esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido inicialmente no regime especial do FIIAH para que a isenção de IMT e de imposto de selo lhe fosse aplicável.

Notamos que o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, tal como se encontra postulado no artigo 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”).

[...]

É por esse motivo que (...) entendemos que não coloca no caso em apreço a questão da alegada inconstitucionalidade da norma prevista no artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, na medida em que, na parte correspondente à alienação do imóvel, o n.º 16 do artigo 8.º do Regime tributário dos FIIAH se limita a reiterar o que já resultava do disposto no EBF.

O que, aliás, bem se compreende, atendendo à ratio legis da concessão destes benefícios fiscais em concreto, como fomos explanando ao longo desta decisão.

Em suma, entende o Tribunal que a alienação do imóvel em causa nos autos 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 retroactiva de norma que venha a introduzir novo regime de caducidade das isenções, nem se vê que tenha ocorrido qualquer violação de direitos ou legítimas expectativas adquiridas pelo Requerente, pelo que se conclui pela manutenção das liquidações em crise nos autos, por legais.”

Decisão arbitral n.º 63/2016-T

“Os benefícios fiscais que o legislador prevê quando entende que razões ponderosas o justificam, obstam à tributação, mas sempre condicionados à verificação dos requisitos legais.

[...]

(...) conclui-se que a LOE para 2014 veio, efetivamente, clarificar e estabelecer uma nova condição ao pressuposto legal já anteriormente previsto para o direito à isenção, a saber: caso a afetação a arrendamento para habitação permanente não ocorra no prazo 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.

*Porém, não foi a aplicação deste prazo, introduzido na versão da LOE para 2014, que originou as liquidações impugnadas. **Estas foram uma consequência derivada do facto de ter sido dado um destino ao prédio urbano em causa distinto daquele que, desde a introdução na ordem jurídica deste regime especial de tributação (2008), era exigido como pressuposto para o direito à isenção de IMT e de IS.***

Como resulta provado pelo teor das liquidações impugnadas o imóvel foi alienado por permuta, e foi por isso que o benefício fiscal caducou, por incumprimento do pressuposto para o direito à isenção.” [realce nosso].

Decisão arbitral n.º 76/2016-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 imóvel.”

Decisão arbitral n.º 93/2016-T

“A ratio para atribuição do benefício fiscal em sede de IMT e IS aos FIIAH é, claramente, a sua afetação a arrendamento para habitação permanente - «As aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento...» - pelo que a consequência de lhe ser dado diverso destino é a de que a isenção não poderia ter sido concedida, havendo que repor a legalidade, liquidando-se os impostos que, não fosse a declaração de intenção efetuada aquando da aquisição, haveriam de ter sido liquidados.

Concluindo, 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, pelo que entendemos assim que as liquidações de IMT e Imposto de Selo em crise são legais.” [sublinhado nosso].

Aqui chegados, entendemos que não está em causa 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, tivesse havido liquidação de IMT.

No caso em apreço não é disso que se trata.

O prédio em causa foi alienado sem que tenha cumprido o seu destino – afecção ao arrendamento habitacional permanente. Não se trata, pois, de uma questão de prazo.

Alienado que seja o prédio, esse destino já não pode ser cumprido, pelo que não se cumpriu o requisito estabelecido para que a isenção de IMT seja aplicável.

Para cumprimento do disposto na alínea a), do n.º 7, do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas antes uma efectiva afectação ao arrendamento para habitação permanente.

Ora, a Requerente não comprova de forma alguma neste processo o preenchimento desse requisito.

Entendemos, pois, que 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.

De facto, o racional para atribuição de um benefício fiscal em sede de IMT 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 (...)”*.

Por todo o exposto, é de concluir que as liquidações de IMT e de Imposto do Selo em apreço são legais 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).

6. DECISÃO

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.291,50 (mil duzentos e noventa e um euros e cinquenta cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 13 de Outubro de 2016

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.