

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 676/2016-T

Tema: IMT e IS - Fundos de Investimento Imobiliário; inconstitucionalidade do art. 236.º, norma Transitória no âmbito do Regime Especial Aplicável aos FIIAH e SIIAH, prevista pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A...– Fundo De Investimento Imobiliário Fechado Para Arrendamento Habitacional, com domicílio sito na ..., n.º...–..., ...-... Lisboa, portador do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., representada neste ato por **B...– Sociedade Gestora De Fundos De Investimento, S.A.**, com domicílio sito na ..., n.º ... – ..., ...-... Lisboa, portador do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º

66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 2016-11-11, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 2016-11-11, conforme consta da respetiva ata.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-01-11, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, peticionou a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação:
 - 1.1. em sede de Imposto de Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ... no valor de €30.438,15;
 - 1.2. em sede de Imposto de Selo: n.º ..., no valor de €4.147,34;
 - 1.3. bem como a condenação da AT, na devolução ao Requerente do imposto pago, assim como dos juros de mora e custas processuais.

1.4. C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários, o seguinte:

2.1. Aferir se o artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial Aplicável aos FIIAH e SIIAH) da Lei n.º 83- C/2013, de 31 de Dezembro - na medida em que determina a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH «*aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de Janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n. 14, a partir de 1 de Janeiro de 2014*», consubstancia um novo regime de caducidade das isenções previstas no n.º 7, alínea a) e n.º 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) do Regime Tributário dos FIIAH, revelando uma violação flagrante e inequívoca do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa.

2.2. O Requerente, solicitou à Autoridade Tributária a liquidação de IMT e de Imposto do Selo, aqui impugnadas.

2.3. O Requerente, alega que as Liquidações foram pagas em 11 de Agosto de 2016.

2.4. As Liquidações efetuadas ao abrigo do artigo 8.º (Regime tributário) do Regime Tributário dos FIIAH, conforme alterado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014) e do artigo 236.º (Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH), número 2 da mesma lei.

2.5. O número 14 do artigo 8.º (Regime tributário) do Regime Tributário dos FIIAH, acima transcrito, concretizou de forma inequívoca, e pela primeira vez, o significado da expressão «*prédios urbanos [são] destinados ao arrendamento para habitação permanente*».

2.6. Defende a Requerente que na referida disposição legal, consagrou-se que, para efeitos do Regime Tributário dos FIIAH, que «*prédios urbanos [---] destinados ao*

arrendamento para habitação permanente», são os prédios urbanos [e frações autónomas] «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».

2.7. 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 FIAH, deixam de beneficiar do regime de isenções previsto nos números 6 a 8 do Regime Tributário dos FIAH (um regime de caducidade das isenções).

2.8. Assim, caso os prédios que integram o património dos FIAH não tenham sido objeto de contrato de arrendamento no prazo de 3 (três) anos, contado a partir da data do seu ingresso naquele património, o sujeito passivo, deverá solicitar à Autoridade Tributária, nos 30 (trinta) dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do imposto respetivo.

2.9. Também assim, deverá o sujeito passivo proceder, no caso de: (i) os prédios serem alienados pelo FIAH ou (ii) o FIAH ser liquidado, em ambos os casos, antes de decorrido o prazo de 3 (três) anos, contado a partir da data da entrada dos prédios relevantes no património do FIAH.

2.10. Alega o Requerente, que o artigo 236.º (Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIAH e SIAH) da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), veio estender a aplicação do regime supra «aos prédios que tenham sido adquiridos por FIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n. 14, a partir de 1 de janeiro de 2014».

2.11. As alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014) ao Regime Tributário dos FIAH, suscitam legítimas mas perplexidades e interrogações às sociedades gestoras dos FIAH, que pretendem cumprir as suas obrigações perante a Autoridade Tributária.

- 2.12. Não esgotando as questões suscitadas, entende que as alterações ao Regime Tributário dos FIIAH, assumem particular relevância no quadro dos impostos de obrigação, in casu, o IMT e o IS, quando tenham por objeto os prédios que integravam o património dos FIIAH, a 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).
- 2.13. Caso o Regime Tributário dos FIIAH, não tivesse sido alterado (cf. artigos 235.º (Alteração ao regime fiscal dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional), e 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), o Requerente nunca teria solicitado as Liquidações.
- 2.14. Defende o Requerente, que o presente pedido de pronúncia arbitral circunscreve-se, pois, à análise da legalidade das Liquidações que se baseiam exclusivamente nas normas invocadas pelo Requerente e não à luz de quaisquer outras normas jurídicas.
- 2.15. O Requerente entende, pelas razões que a seguir procurará explanar, que as Liquidações, enfermam de ilegalidade por violação do disposto no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa e devem, consequentemente, ser declaradas nulas (ou, subsidiariamente, anulável).
- 2.16. Esta qualificação é aqui relevante, na medida em que as isenções de IMT e de IS, constantes, respetivamente, dos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º (Regime Transitório) do Regime Tributário dos FIIAH, foram reconhecidas a requerimento do Fundo A..., nos termos do artigo 10.º (Reconhecimento das isenções) do Código do IMT, em momento anterior, ao do ingresso dos prédios relevantes no património do Fundo A... .
- 2.17. Ou seja, no momento em que os prédios - objeto das liquidações - ingressaram no património do Fundo A..., ficaram definitivamente cristalizadas na

ordem jurídico-tributaria as isenções de IMT e IS previstas, respetivamente, nos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º (Regime Transitório) do Regime Tributário dos FIIAH.

- 2.18. As isenções de IMT e IS não eram, à data em que ingressaram no património do Fundo A..., condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade.
- 2.19. Nada obsta, a que o legislador opte pela modificação do Regime Tributário dos FIIAH mediante a imposição de determinadas condições de que cuja verificação (ou não verificação) depende a caducidade das mesmas - como ora nos parece suceder.
- 2.20. Não estando, contudo, legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, quaisquer factos ou circunstâncias de que dependia a caducidade da isenção reconhecida. É manifesto, que a imposição superveniente desses factos ou circunstâncias a isenções cristalizadas na ordem jurídico-tributaria do Requerente (enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (da Constituição da Republica Portuguesa).
- 2.21. Defende o Requerente que o artigo 236.º (Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH) da Lei n.º 83-C/2013 , de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), ao estender a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH *«aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n. 14 a partir de 1 de janeiro de 2014»*, - está a violar de forma direta e inequívoca o princípio da não retroatividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado. Com efeito, a extensão aí consagrada configura um novo regime de caducidade das isenções previstas nos números 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) e não uma mera densificação de um critério anteriormente previsto.

- 2.22. E que a violação do princípio da retroatividade, ora 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; do seu âmbito aplicativo ficam excluídas as situações de retrospectividade ou de retroatividade impropria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais produzem um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei
- 2.23. Alega o Requerente, que no caso sub júdice não há quaisquer dúvidas de que os factos tributários que a lei nova pretende regular já produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga.
- 2.24. Sustenta o Requerente a nulidade das Liquidações, e a inconstitucionalidade deve ter como consequência a anulabilidade ou a nulidade das liquidações.
- 2.25. Mais alega o Requerente, subsidiariamente, que o vício (ilegalidade abstrata) das Liquidações determina a sua anulabilidade (e não a nulidade), e que deverão as liquidações ser anuladas em conformidade, nos termos dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Processo Tributário.
- 2.26. Termina o Requerente alegando que, sendo as Liquidações, assentes no artigo 8.º, numero 16, do Regime Tributário dos FIAH, (aplicável ex vi artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial aplicável aos FIAH e SIAH), numero 2, da Lei n.º 83 - C/2013, de 31 de Dezembro) e sendo esta última norma inconstitucional por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (Sistema fiscal), numero 3, da Constituição da Republica Portuguesa, as liquidações estão feridas de ilegalidade abstrata.

2.27. D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
 - 3.1. Resulta assim evidente, que a partir de 1 de Janeiro de 2014, a isenção de IMT dos imóveis integrados no Fundo, tendo em vista o arrendamento foi alargada até 2015, contudo para efeitos de cumprimento do pressuposto de afetação dos imóveis à habitação, passou a ser exigida prova da existência de contrato de arrendamento para habitação permanente.
 - 3.2. Alega a Requerida, que a referida lei regulou a aplicação no tempo das alterações introduzidas nos seguintes termos tendo estabelecido que estas alterações aplicam-se: a) Aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de Janeiro de 2014; b) Aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de Janeiro de 2014 e o prazo de 3 anos conta-se a partir de 01.01.2014;
 - 3.3. Ou seja, a lei estabelece um período transitório, para aplicação das alterações de forma, a que o novo requisito estabelecido na lei, apenas seja aferido para o futuro.
 - 3.4. Situação diferente, seria se o legislador não tivesse consagrado este período transitório, fazendo caducar todas as isenções em curso, que não cumprissem, não fizessem prova de que possuíam os requisitos legais.
 - 3.5. Importa em primeiro lugar, referir que a lei, não estabeleceu nenhum novo requisito, mas apenas concedeu um prazo para cumprimento desse requisito.
 - 3.6. Prazo esse, que apenas se inicia após a entrada em vigor da lei nova.
 - 3.7. Não se trata pois, de alterar os pressupostos, condições de atribuição ou de reconhecimento de um benefício fiscal, mas tão só e apenas de um período de tempo para efeitos de comprovação do cumprimento de um requisito previamente estabelecido.

- 3.8. Não estamos pois, em sede de uma situação de reconhecimento de direitos, mas apenas de procedimentos de prova de direitos, cuja atribuição estava anteriormente regulada.
- 3.9. Contudo, e sem prejuízo do desenvolvido infra, quanto à inexistência do vício de inconstitucionalidade assacado pela Requerente, cumpre aqui, desde logo, referir que a atuação da AT, contrariamente ao que pretende o Requerente, não podia ter sido diferente.
- 3.10. Nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da CRP, a administração está obrigada a atuar em conformidade com o princípio da legalidade,
- 3.11. Sendo, tal princípio concretizado a nível infraconstitucional no n.º 1 do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que por sua vez determina que: *Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhe estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes foram conferidos*”.
- 3.12. Ou seja, de tais imposições legais, decorre que os órgãos e agentes administrativos não têm competência, para decidir da não aplicação de normas relativamente às quais sejam suscitadas dúvidas de constitucionalidade,
- 3.13. Contrariamente aos Tribunais que, nos termos do artigo 204.º da CRP, estão impedidos de aplicar normas inconstitucionais, sendo-lhes atribuída a competência para a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional.
- 3.14. Por nós, entendemos que o princípio da legalidade em sentido interno ou legalidade fundamento abrange toda a atividade da Administração Pública, o que decorre, desde logo, do disposto no n.º 8 do Art. 112.º da Constituição da República Portuguesa, que exige que todo e qualquer regulamento administrativo – seja de conteúdo essencialmente agressivo, seja de conteúdo essencialmente prestacional – se funde na lei. Ora, se isto acontece quanto à atuação mais relevante da Administração Pública, deve considerar-se que a mesma exigência de

lei-fundamento está presente nas restantes manifestações dessa atuação.

- 3.15. Assim, sinteticamente, do exposto, resulta que a Administração está sujeita à lei e ao direito e os seus órgãos e agentes devem ser os primeiros a cumpri-la;
- 3.16. Pelo que, e em suma, a AT não podia/pode recusar a aplicação de uma norma ou deixar de cumprir a lei, invocando ou questionando a sua constitucionalidade, pois está sujeita ao princípio da legalidade, conforme estatuído nos arts. 266.º n.º 2 da CRP, 3.º n.º 1 do CPA e 55.º da LGT;
- 3.17. Sobre a alegada inconstitucionalidade, a Requerida pronunciou-se no seguinte sentido
- 3.18. Isto é, enferma de inconstitucionalidade por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal; Pelo que estaríamos perante uma circunstância de retroatividade autêntica, na medida em que os factos tributários que a lei nova pretende regular já produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga.
- 3.19. Ou seja, 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.
- 3.20. Pelo que, falece razão ao Requerente, quando afirma que as isenções em apreço não eram condicionadas por quaisquer factos ou circunstâncias, e, conseqüentemente, a argumentação que constrói partindo de tal errado pressuposto encontra-se igualmente ferida de erro.
- 3.21. É de concluir, assim, que, 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.

- 3.22. Tanto mais que, tais alterações tiveram o cuidado de respeitar o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.
- 3.23. Na verdade, e ressalvando não se identificar qual a lesão jurídica que a norma referida causou à Requerente, dado que, como se viu, a alienação pressupõe a afetação a um destino distinto do arrendamento, face ao disposto no citado preceito normativo, relativamente aos prédios adquiridos antes de 1 de Janeiro de 2014, de modo a considerar-se realizada a afetação para habitação permanente, teriam que ser celebrados contratos de arrendamento para habitação permanente nos três anos subsequentes.
- 3.24. Pelo que se infere, com facilidade, que as isenções em questão não deixaram simplesmente de vigorar: o que sucedeu, apenas, foi que foram estabelecidos critérios para concretizar um requisito legal previsto de forma indeterminada.
- 3.25. Necessidade de intervenção legislativa que se compreende, dado que, conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, os benefícios fiscais são as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.
- 3.26. Assim, estando em causa a concreta alienação dos imóveis, atente-se que, ocorrendo caducidade da isenção, já nos termos do artigo 14.º, n.º 2, do EBF, o artigo 8.º, n.º 16 do regime, vem apenas, concretizar uma medida anti-abuso, isto é, concretizando que prédios que não fiquem em carteira com afetação exclusiva ao arrendamento habitacional, não foram adquiridos com tal finalidade.
- 3.27. O que a lei nova veio fazer, foi apenas densificar critérios já previstos na lei antiga, designadamente: (i) o conceito de afetação a arrendamento para habitação permanente, estipulando um prazo mais do que suficiente para que os sujeitos passivos se pudessem adaptar, reunindo um meio de prova inequívoco (contrato de arrendamento), (ii) bem como a explicitação das situações em que a alienação do imóvel destinado ao arrendamento não faz caducar a isenção nos termos então até aí previstos no EBF.

3.28. Termina a Requerida alegando, que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

E - SANEADOR

4. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
5. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
6. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
7. A cumulação de pedidos é legal, por se verificarem os pressupostos exigidos no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, ou seja, a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
8. Ambas as partes, concordam com a realização da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
9. Não foram suscitadas quaisquer exceções, de que cumpra conhecer.
10. O processo não enferma de vícios, nulidade que o invalidem, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

F- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

11. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual, relevante, para a respetiva compreensão e decisão, a prova documental, e tendo em conta os factos alegados.

12. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

12.1. O Requerente, é um Fundo De Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional.

12.2. O Requerente, procedeu em 19 de Novembro de 2013, na data da aquisição do Imóvel, à indicação de que o imóvel se destinava a arrendamento, beneficiando da Isenção prevista no regime do FIIAH e SIIAH, a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

12.3. O Requerente, procedeu no ano de 2016, à alienação do Imóvel referido, e solicitou à Autoridade Tributária, a liquidação de IMT, da qual resultou a liquidação com o n.º ... no valor de €30.438,15, e solicitou à Autoridade Tributária a liquidação de Imposto do Selo, da qual resultou a liquidação com o n.º ..., no valor de €4.147,34

12.4. As Liquidações foram pagas pelo Requerente em 11 de Agosto de 2016.

G- FACTOS NÃO PROVADOS

13. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram, os que não constam da factualidade supra descrita.

H QUESTÕES DECIDENDAS

14. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

15. A alegada pelo Requerente:

15.1. A declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e Imposto de Selo, que fixou um imposto global a pagar de € 34.585,49 (trinta e quatro mil quinhentos e oitenta e cinco euros e quarenta e nove cêntimos).

J- MATÉRIA DE DIREITO

16. A questão controvertida na presente ação arbitral, consiste em apreciar, se as liquidações de IMT e de Imposto do Selo, objeto do pedido de pronúncia arbitral, enfermam ou não de ilegalidade.

17. A causa de pedir é a inconstitucionalidade (ilegalidade abstrata) da norma de direito transitório constante do n.º 2 do artigo 236.º, da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que determina a aplicação retroativa das alterações introduzidas pelo artigo 235.º, da mesma Lei, ao artigo 8.º, do Regime Especial dos FIIAH, em especial do seu n.º 16, ao abrigo do qual foram emitidas as liquidações impugnadas.

18. Perante a posição assumidas pelas partes, cabe ao presente Tribunal Arbitral, em primeiro lugar, analisar o Regime Especial aplicável aos FIIAH e às SIIAH, as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado de 2014.

19. No que diz respeito ao regime aqui em apreço do FIIAH e SIIAH, a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro veio aprovar “*o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH)*”, dispondo que “*o regime (...) é aplicável a FIIAH ou SIIAH constituídos durante os cinco anos*

subsequentes à entrada em vigor da presente lei e aos imóveis por estes adquiridos no mesmo período”, período esse que mediou entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2013.

20. Conforme previsto no regime jurídico, *“os FIIAH são constituídos sob a forma de fundos fechados de subscrição pública ou de subscrição particular” e “após o primeiro ano de actividade o valor do activo total do FIIAH deve atingir o montante mínimo de (euro) 10 milhões (...)”, sendo que “quando constituído com o recurso a subscrição pública” deve “ter, pelo menos, 100 participantes, cuja participação individual não pode exceder 20 % do valor do activo total do fundo”.*
21. Adicionalmente, diz o referido regime que *“Os mutuários de contratos de crédito à habitação que procedam à alienação do imóvel objecto do contrato a um FIIAH podem celebrar com a entidade gestora do fundo um contrato de arrendamento” sendo que, “previamente à celebração do contrato de transmissão da propriedade do imóvel para o FIIAH, a respectiva entidade gestora presta ao alienante (...) informação sobre os elementos essenciais do negócio, como seja o preço da transacção, incluindo, também, caso seja aplicável, o valor da renda, as respectivas condições de actualização e os critérios de fixação do preço e os termos gerais do exercício da opção de compra”*
22. E, *“O arrendamento (...) constitui o arrendatário num direito de opção de compra do imóvel, ao fundo, susceptível de ser exercido até 31 de Dezembro de 2020”, o qual “(...) só é transmissível por morte do titular”*
23. A Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, prevê o Regime tributário e as respetivas seguintes isenções, de relevo para os presentes autos:

“Artigo 8.º

Regime tributário

*7 - Ficam isentos do IMT: a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos **destinados exclusivamente a***

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

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

24. Conforme, resulta do n.º 7 al. a), beneficiam da isenção os imóveis **destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.**
25. No mesmo sentido, se for dada um destino diferente nos termos deste regime jurídico e tributário, a isenção deixa de ser aplicável, tendo o sujeito passivo de liquidar o imposto devido.
26. Adicionalmente, a Lei Orçamento do Estado para 2014 (Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro) veio introduzir alterações ao números 14, 15 e 16 ao artigo 8.º, a qual o fez 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.»

27. E veio também consagrar, no seu artigo 236º, um regime transitório aplicável aos FIIAH e às SIIAH, nos termos do qual:

"Artigo 236.º

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

1-O disposto nos n.os 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de 1 de janeiro de 2014.

2 - Sem prejuízo do previsto no número anterior, o disposto nos n.os 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, é igualmente aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de janeiro de 2014."

28. Com efeito, se na redação dada pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, se referia que *“ficam isentos do IMT, as aquisições de prédios urbanos ou de fracções*

autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente”, sem se esclarecer os conceitos aí implícitos, com a Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro ficou clarificado que “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”.

29. Resulta do exposto, que um dos requisitos da isenção é a afetação do imóvel, em exclusividade, ao arrendamento, sob pena de perder o benefício fiscal concedido. A necessidade de um FIIAH destinar ao arrendamento para habitação permanente o imóvel adquirido com o benefício da isenção de IMT e de IS não é uma inovação da Lei do Orçamento do Estado para 2014.
30. Requisito este que, resulta expressamente da Lei 64-A/2008 e não é um requisito novo que decorra das alterações introduzidas ao regime pela Lei 83-C/2013.
31. Conforme resulta da fundamentação de facto e da posição assumida pelas partes, resulta inequivocamente que o Requerente, procedeu à alienação do imóvel sobre o qual recaíam as isenções, e deu assim um destino diferente ao imóvel.
32. Ora, tendo o Requerente procedido à alienação do imóvel no ano de 2016, pode-se concluir que o Requerente não deu ao imóvel o destino do arrendamento que, em exclusividade, a Lei lhe impunha para poder beneficiar dos benefícios fiscais concedidos na aquisição, quer no âmbito da Lei 64-A/2008 quer no âmbito da Lei 83-C/2013.
33. Caso os prédios que integram o património dos FIIAH não tenham sido objeto de contrato de arrendamento, nomeadamente, alienados, a contar da data do seu ingresso no património do fundo, as isenções previstas, em sede de IMI, IMT e Imposto do Selo, ficam sem efeito (caducam), *“devendo nesse caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto liquidado”.*

34. No caso *sub Júdice*, o imóvel foi alienado, sem que tivesse sido afeto ao arrendamento habitacional permanente. Portanto, o problema não se prende com o prazo.
35. No nosso entender, e seguindo a jurisprudência dos Tribunais Arbitrais proferidas no CAAD, os quais já se pronunciaram em diversos casos idênticos, para as quais remetemos, respetivamente nos processos n.ºs 683/2015-T, 684/2015-T, 688/2015-T 689/2015-T 690/2015-T, 691/2015-T, 57/2016-T, 734/2015-T, 732/2015-T, 730/2015-T, 331/2016-T, 269/2016-T, 165/2016-T, 164/2016-T, 163/2016-T, 125/2016-T, 126/2016-T, 133/2016-T, 162/2016-T, 61/2016-T, 62/2016-T, 63/2016-T, 76/2016-T, 85/2016-T, 93/2016-T.
36. E conforme é decidido no Acórdão 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. Na verdade, o facto de a Requerente ter procedido à alienação do dito prédio urbano que, ao adquirir, declarou que iria afetar a fim que permitia que lhe fosse reconhecida – como foi – a isenção de IMT e de Imposto do Selo, sempre determinaria – ainda que o citado n.º 16 não tivesse sido aditado ao mencionado artigo 8.º, nem existisse a norma transitória do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro – a caducidade de tais isenções, por efeito do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do EBF. Assim sendo, na situação sub judice não está em causa a aplicação retroativa de qualquer norma que tenha vindo introduzir um novo regime de caducidade das isenções de IMT e de Imposto do Selo previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH. Consequentemente, fica prejudicado o conhecimento da questão atinente à alegada*

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

37. Assim, existindo uma alienação do imóvel, o sujeito passivo outorgou ao imóvel um destino distinto ao do arrendamento, perdendo o direito à Isenção.
38. Face ao exposto, não podemos chegar a outra conclusão, ou seja, se o imóvel foi alienado, deixou o mesmo de cumprir o destino que havia sido declarado no título aquisitivo, deixando a Requerente de usufruir do benefício fiscal concedidos na sua aquisição.
39. Não se verificando os pressupostos em que assentou o benefício fiscal concedido aquando da aquisição do imóvel, por, ao ser alienado, lhe ter sido dado destino diferente do arrendamento para habitação permanente, há lugar ao pagamento do Imposto de IMT e IS, sendo as liquidações aqui impugnadas, legais.
40. Nestes termos, os atos tributários aqui impugnados não sofrem de vício, e decide o Tribunal Arbitral, julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a AT do pedido.

L-QUANTO AOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

41. Quanto ao pedido do Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios, ora, sendo o pedido do Requerente improcedente e não tendo havido, qualquer erro imputável aos serviços, conclui-se pela improcedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Requerente.

M - DECISÃO

De harmonia com os fundamentos de facto e de direito expostos, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ... no valor de €30.438,15, e em sede de Imposto de Selo: n.º ..., no valor de €4.147,34, que fixou um imposto global a pagar de € 34.585,49 (trinta e quatro mil quinhentos e oitenta e cinco euros e quarenta e nove cêntimos).
- b) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor do Requerente.

Fixa-se o valor do processo em € 34.585,49 do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 1.836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo do Requerente de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 30 de Março de 2017

A Árbitra

Rita Guerra Alves