

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 590/2016-T

Tema: IMT/IS – Artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro (Regime especial aplicável aos FIAH e SIAH).

Decisão Arbitral

1. Relatório

1.1 A..., S.A., NIPC..., na qualidade de sociedade gestora do fundo de investimento imobiliário “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional”, doravante designada por «Requerente», NIPC..., com sede na..., n.º...–..., em Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

1.2 O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 30 de setembro de 2016, tem por objeto a declaração de nulidade ou, subsidiariamente, a anulação dos atos de liquidação n.ºs ... do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), de 01-07-2016, no montante de 565,00 € e ... do imposto do selo, da mesma data, no montante de 452,00 €, no valor total de 1 017,00 € (mil e dezassete euros), melhor identificados no referido pedido de pronúncia arbitral, respeitantes à aquisição, ocorrida em 30-08-2012, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., freguesia e concelho da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo... .

1.3 Requer ainda a condenação da Requerida à restituição dos montantes pagos, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

1.4 Ao pedido de pronúncia arbitral foram juntos três documentos (liquidações impugnadas; comprovativo de pagamento; e parecer jurídico dos Professores Doutores C... e D...).

1.5 O Requerente optou por não designar árbitro.

1.6 O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 17 de outubro de 2016.

1.7 O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.8 Em 30 de novembro de 2016, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.9 Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 19 de dezembro de 2016.

1.10 Por despacho arbitral de 19 de dezembro de 2016, foi determinada a notificação da Requerida, para, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT e no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

1.11 Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), tendo informado da sua inexistência.

1.12 Em 01 de fevereiro de 2017, a Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção (exceções dilatórias de incompetência material, absoluta, do Tribunal Arbitral para apreciar a ilegalidade abstrata das liquidações e de ilegitimidade passiva da Requerida, previstas, respetivamente, nas alíneas a) e e) do artigo 577.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT) e por impugnação, pugnando, respetivamente, pela absolvição da instância, ou, subsidiariamente, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.13 Requer, ainda, caso assim não seja entendido, se determine a notificação do Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e artigo 72.º, n.º 3, da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, prevista na Lei n.º 28/82, de 15 de novembro.

1.14 Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, além da que a Requerente juntou ao pedido de pronúncia, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos no n.º 2 dos artigos 19.º e 29.º do RJAT, por despacho de 01 de fevereiro de 2017, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo decidido ainda que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, de forma sucessiva para a Requerida.

1.15 Foi ainda designada a data de 27 de março de 2017 para a prolação da respetiva decisão arbitral final.

1.16 As Partes foram notificadas desse despacho em 01 de fevereiro de 2017, tendo, oportunamente, apresentado as suas alegações.

2. Saneamento

2.1 Porque as exceções dilatórias invocadas poderão constituir obstáculo ao conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, cfr. artigos 576.º, n.º 2, e 278.º, n.º 1, alíneas a) e d) do CPC, deverão as mesmas ser oficiosas e prioritariamente conhecidas – artigos 578.º e 608.º, n.º 1, do mesmo código.

2.2 Assim:

a) Da incompetência material do tribunal Arbitral para apreciar a «ilegalidade abstrata das liquidações»

Para a Requerida, o Requerente pretende a desaplicação do artigo 236.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2014) pela sua alegada ilegalidade/ inconstitucionalidade e não por qualquer ilegalidade ocorrida na sua aplicação aos factos concretos.

Assim, o Tribunal Constitucional é o foro competente para conhecer quer da ilegalidade, quer da inconstitucionalidade de normas legais [arts. 280.º, n.º 2, als. a) e d) e 281.º, n.º 1, als. a) e b) e n.º 3 da CRP e artigos 6.º e 66.º da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, prevista na Lei n.º 28/82, de 15 de novembro].

Não tendo o Tribunal Arbitral competência para apreciar esta questão, dado que se pretende a fiscalização abstrata da constitucionalidade das normas.

Porém não é propósito do Tribunal Arbitral declarar a (in)constitucionalidade da norma em causa, como é óbvio, mas tão somente pronunciar-se quanto à sua aplicação aos factos concretos, avaliando a legalidade ou não dessa aplicação, competência esta que emana da alínea a), n.º 1, artigo 2.º do RJAT.

Termos em que se julga improcedente a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

b) Da ilegitimidade passiva da Requerida

Face ao que vimos de referir quanto à invocada exceção precedente, também a relativa à ilegitimidade passiva da Requerida será de julgar improcedente, uma vez que não está em causa a apreciação da fiscalização abstrata da constitucionalidade da norma referida, mas, tão só, a sua aplicação a factos concretos, ou seja, aos atos impugnados.

2.3 Em conformidade com o exposto declara-se o Tribunal Arbitral regularmente constituído e materialmente competente para conhecer da presente ação, em sede declarativa.

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

2.5 O processo não enferma de nulidades.

2.6 Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Posição das Partes

3.1 Do Requerente

Alega que as liquidações são ilegais, uma vez que: *“não estando (...) 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-tributária da Requerente enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103º (Sistema Fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa”*.

Refere ainda que o artigo 236º (norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH) da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2014), ao estender a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH aos prédios que tenham sido adquiridos antes de 01-01-2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 01-01-2014, “está a violar de forma direta e inequívoca o princípio da não retroatividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado”.

Junta um parecer assinado pelos Senhores Professores Doutores C... e D..., que corrobora a tese de inconstitucionalidade defendida pela Requerente.

Entende, ainda, que as liquidações impugnadas são nulas ao abrigo do disposto no artigo 133.º, n.º 2, alínea d), do Código do Procedimento Administrativo (CPA), em vigor à data das liquidações, porquanto ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental e como tal são impugnáveis a todo o tempo.

Termina pugnando pela integral procedência do pedido de pronúncia arbitral.

3.2 Da Requerida

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

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

Que os atos em apreço, caso fossem violadores do princípio da legalidade tributária, seriam anuláveis e não nulos.

Sustenta ainda que a lei em questão não é ferida de retroatividade, não tendo estabelecido nenhum novo requisito para aplicação da isenção prevista no regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), mas apenas tendo concedido um prazo para cumprimento de um

requisito já subjacente ao próprio regime, prazo esse que apenas se inicia após a entrada em vigor da lei nova.

Assim, não se trata de alterar os pressupostos, condições de atribuição ou de reconhecimento de um benefício fiscal, mas tão só e apenas, regular o período de tempo para efeitos de comprovação do cumprimento de um requisito previamente estabelecido.

Em face do exposto, entende que a norma em apreço não é inconstitucional, devendo ser declarado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

4. Fundamentação

4.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, prévias e de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

4.1.1 Em 30 de agosto de 2012, o Requerente adquiriu o prédio urbano sito na Rua..., n.º..., freguesia e concelho da..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo

4.1.2 Esta aquisição ficou isenta de IMT, ao abrigo da alínea a), n.º 7, artigo 8.º do Regime Especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH), aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de dezembro, por o referido prédio se destinar exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

4.1.3 Beneficiou ainda de isenção de IS, previsto na verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, ao abrigo do n.º 8 do artigo 8.º do referido regime especial.

4.1.4 Em 01 de julho de 2016 foi efetuada a liquidação n.º ... de IMT, no montante de 565,00 €.

4.1.5 Na mesma data foi efetuada a liquidação n.º ... do imposto do selo, no montante de 452,00 €.

4.1.6 Estas liquidações tiveram por base o disposto no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83.-C/2013, de 31 de dezembro, conjugado com o n.º 16 do artigo 8.º do referido regime, aditado pelo artigo 235.º da mesma lei, em virtude de, com a alienação do referido prédio, as isenções supra terem ficado sem efeito.

4.1.7 Efetivamente no documento n.º 1 que junta, respeitante à liquidação de IMT, vem referido: «*O sujeito passivo solicitou a liquidação de IMT, nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIAH e SIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, 31/12, com a redacção dada pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, aplicável por força do artigo 236.º da Lei n.º 83-C, de 31/12, relativa ao artigo ... da freguesia da...; IMT inicial 2012/..., com o benefício 92 FIAH/SIAH (artigo 87.º do OE/09) pelo preço de €56 500,00*».

4.1.8 A referência constante do documento supra de que a liquidação foi efetuada nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIAH e SIAH, só pode respeitar a alienação do imóvel em causa, e não a arrendamento, como decorre da literalidade do referido preceito.

4.1.9 O IMT e IS liquidados foram pagos em 04 de julho de 2016.

4.2 Factos não provados

4.2.1 Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

4.3. Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi*

do artigo 29º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, n.º 2 do CPPT).

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se no acervo documental junto.

5. Matéria de Direito (fundamentação)

A questão que constitui o *thema decidendum* consiste em aferir da legalidade das liquidações efetuadas ao abrigo do artigo 8.º do Regime Tributário dos FIIAH, alterado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do estado para 2014) e do artigo 236.º, n.º 2, da mesma lei (norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH).

São as seguintes as questões a apreciar:

- Da inconstitucionalidade do artigo 236º, n.º 2, da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro;
- Da (i)legalidade das liquidações impugnadas; e
- Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

5.1 Da inconstitucionalidade do artigo 236º n.º 2 da Lei n.º 83C/2013 de 31 de dezembro -

Porque subscrevemos na íntegra o decidido no Processo n.º 288/2016-T, de 21-12-2016, quanto à questão da eventual inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro, passamos a transcrever o seguinte excerto:

«A *Requerente* refere ainda que o artigo 236º (norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH) da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2014), ao estender a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH aos prédios que tenham sido adquiridos antes de 01-01-2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 01-01-2014, “está a violar de forma direta e inequívoca o princípio da não retroatividade da lei fiscal constitucionalmente consagrado”.

A Requerente invoca ainda a inconstitucionalidade do artigo em que assentam as liquidações em crise, artigo 236º n.º 2 da referida Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro. E junta um parecer assinado pelos Senhores Professores Doutores C... e D..., que corrobora a tese de inconstitucionalidade defendida pela Requerente.

O n.º 2 do artigo 236º (norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH) da referida Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro, dispõe: “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.”

Os autores do parecer junto concluem que “a norma do artigo 236º, 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 aquisição e a atos (isto é, a factos tributários) anteriores à sua entrada em vigor e que se completaram antes desta”.

No entanto, não podemos aderir à douta posição aí defendida, e aderindo à posição de anteriores decisões do CAAD, no sentido em que os pressupostos para a isenção de IMT constam do artigo 8º n.º 7 alínea a) do regime jurídico dos FIIAH aprovado pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro, que refere que ficam isentos de IMT “as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1”.

E não foi a Lei do Orçamento de Estado de 2014, ao aditar o artigo 236º n.º 2 ao referido regime jurídico que veio criar novos pressupostos. Este n.º 2 apenas veio mencionar que o disposto nos números 14 a 16 do artigo 8ª (caducidade das isenções), 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 efeito, este artigo apenas veio concretizar que a caducidade das isenções constante dos números 14 a 16 do artigo 8º também se aplica a prédios adquiridos antes de 1 de janeiro de 2014.

Mas o pressuposto para a isenção de IMT prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente estava já consagrado na lei aquando da aquisição do imóvel.

Veja-se que no presente caso, o imóvel não foi destinado a arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos, mas sim foi alienado. E por essa razão, é que a Requerente apresentou declaração verbal à AT para efeitos de emissão da liquidação de IMT e Imposto de Selo, dado que o destino dado ao imóvel não foi o arrendamento habitacional, tendo-se verificado a caducidade da isenção de que tinha beneficiado aquando da aquisição do referido imóvel.

Com efeito, entendemos como na decisão do CAAD proferida no processo n.º 164/2016-T, que “não é possível concluir que a obrigatoriedade de destinar o prédio a arrendamento para habitação permanente constitui um requisito introduzido pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro. Tal obrigação já constava expressa e concretamente no art. 8º, n.ºs 7 e 8 do regime jurídico dos FIIAH na sua versão inicial”.

Assim, concluímos como na decisão do CAAD acima referida, que não existe qualquer violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal ou agravamento da posição fiscal da Requerente, e não se coloca em causa a inconstitucionalidade da referida norma».

5.2 Da (i)legalidade das liquidações impugnadas -

Os artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2009) aprovaram um regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), constituídos durante os cinco anos subsequentes à entrada em vigor da referida lei, ou seja, até 31-12-2013¹ e aos imóveis pelos mesmos adquiridos no mesmo período.

¹ Prorrogado até 31-12-2015, cfr. artigo 234.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31-12

Este regime teve em vista criar um estímulo adicional ao mercado do arrendamento urbano em Portugal, prevendo-se um regime tributário especialmente favorável aplicável até 31 de dezembro de 2020.

A fls. 16/17 do Relatório da Proposta de Lei n.º 226/X² (Orçamento do Estado para 2009) pode ler-se: “Criação dos Fundos de Investimento Imobiliário em Arrendamento Habitacional - Merece igualmente referência a iniciativa em matéria de criação de fundos e sociedades de investimento imobiliário especificamente vocacionados para o investimento em imóveis destinados ao arrendamento habitacional. Com esta iniciativa pretende-se criar um estímulo adicional ao mercado do arrendamento urbano em Portugal, prevendo-se um regime tributário especialmente favorável aplicável até 31 de Dezembro de 2020. O presente regime é aplicável a fundos e sociedades constituídas nos cinco anos subseqüentes à entrada em vigor da lei e aos imóveis por aqueles adquiridos nesse período.

No essencial, vem prever-se a criação de fundos e sociedades de investimento imobiliário cujo activo total seja constituído, numa percentagem não inferior a 75%, por imóveis situados em Portugal destinados ao arrendamento para habitação permanente. Deste modo, pretende-se criar as condições necessárias, à colocação dos imóveis no mercado de arrendamento e permitir, ainda, às famílias oneradas com as prestações dos empréstimos à habitação, alienar o respectivo imóvel ao fundo ou à sociedade, com redução dos respectivos encargos, substituindo-os por uma renda de valor inferior àquela prestação e mantendo uma opção de compra sobre o imóvel que arrendem ao fundo.

Propõe-se que o regime fiscal destes fundos contemple:

” (...) Isenção de IMT nas aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente ou de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício da opção de compra pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento.

² Disponível em <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf>

• **Iisenção de Imposto do Selo em todos os actos 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, bem como com o exercício da opção de compra (...)" (sublinhado e negrito, nossos).

Esta Proposta de Lei foi aprovada em 28 de novembro de 2008, passando o regime tributário a constar do artigo 8.º do n.º 1 do artigo 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31-12, nos seguintes termos:

“Artigo 8.º

Regime tributário

1— Ficam isentos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FIIAH constituídos entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2013, que operem de acordo com a legislação nacional e com observância das condições previstas nos artigos anteriores.

2 — Ficam isentos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de IRC os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de investimento referidos no número anterior, pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, quer seja por distribuição ou reembolso, excluindo o saldo positivo entre as mais -valias e as menos -valias resultantes da alienação das unidades de participação.

3 — Ficam isentas de IRS as mais-valias resultantes da transmissão de imóveis destinados à habitação própria a favor dos fundos de investimento referidos no n.º 1, que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis num direito de arrendamento.

4 — As mais-valias referidas no número anterior passam a ser tributadas, nos termos gerais, caso o sujeito passivo cesse o contrato de arrendamento ou não exerça o direito de opção previsto no n.º 3 do artigo 5.º, suspendendo -se os prazos de caducidade e prescrição para efeitos de liquidação e cobrança do IRS, até final da relação contratual.

5 — São dedutíveis à colecta, nos termos e limites constantes da alínea c) do n.º 1 do artigo 85.º do Código do IRS, as importâncias suportadas pelos arrendatários dos

imóveis dos fundos de investimento referidos no n.º 1 em resultado da conversão de um direito de propriedade de um imóvel num direito de arrendamento.

6 — Ficam isentos de IMI, enquanto se mantiverem na carteira do FIIAH, os prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente que integrem o património dos fundos de investimento referidos no n.º 1.

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

9 — Ficam isentas de taxas de supervisão as entidades gestoras de FIIAH no que respeita exclusivamente à gestão de fundos desta natureza.

10 — Ficam excluídas das isenções constantes do presente artigo as entidades que sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

11 — As obrigações previstas no artigo 119.º e no n.º 1 do artigo 125.º do Código do IRS devem ser cumpridas pelas entidades gestoras ou registadoras.

12 — Caso os requisitos referidos no n.º 1 deixem de verificar-se, cessa a aplicação do regime previsto no presente artigo, passando a aplicar-se o regime previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, devendo os rendimentos dos fundos de investimento referidos no n.º 1 que, à data, não tenham ainda sido pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares ser tributados autonomamente, às taxas previstas

no artigo 22.º do mesmo diploma, acrescentando os juros compensatórios correspondentes.

13 — *As entidades gestoras dos fundos de investimento referidos no n.º 1 são solidariamente responsáveis pelas dívidas de imposto dos fundos cuja gestão lhes caiba” (negrito nosso).*

Verifica-se deste modo que é pressuposto da isenção de IMT e IS, prevista nos n.ºs 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º supra, que os prédios urbanos ou frações autónomas de prédios urbanos se destinem exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

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 *ab initio* do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), aliás, decorrência natural dos objetivos e motivações que presidiram à criação destes fundos.

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.

Assim, sempre que àqueles prédios ou frações autónomas seja dado outro destino ou se verifique a alienação dos mesmos (porque neste caso o pressuposto em que assentou a isenção – o arrendamento para habitação permanente – já não poderá ser cumprido), a isenção fica sem efeito, conforme decorre do n.º 3 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que preceitua:

“Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa 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”.

Nestes casos impendia sobre o sujeito passivo o dever de solicitar a liquidação do IMT, no prazo de 30 dias a contar da caducidade da isenção e, no mesmo prazo, efetuar o seu pagamento, cfr. n.º 1 do artigo 34.º e n.º 6 do artigo 36.º do CIMT, respetivamente.

Sob pena de a Autoridade Tributária e Aduaneira (o chefe de finanças) promover a sua liquidação oficiosa e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento, no prazo de 30 dias, sem prejuízo dos juros compensatórios e da sanção correspondente, conforme, respetivamente, o artigo 38.º, n.º 1, do CIMT e o artigo 114.º, n.º 5, alínea c), do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pelo artigo 1.º, n.º 1, da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

Quanto ao imposto do selo previsto na verba 1.1 da respetiva tabela geral, verifica-se o mesmo ónus por parte do sujeito passivo por força do disposto no n.º 4 do artigo 23.º e n.º 4 do artigo 44.º do CIS.

É certo que o artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014) deu nova redação ao referido artigo 8.º daquele regime especial aplicável aos FIIAH, aditando para o efeito os números 14 a 16, com a seguinte redação:

“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 e negrito, nossos).

Como norma transitória no âmbito do mesmo regime, preceitua o artigo 236.º da referida lei:

“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” (sublinhado nosso).

Deste modo sempre que os prédios ou frações autónomas vierem a ser alienados, deverá o sujeito passivo solicitar à AT, **antes da alienação**, a liquidação do imposto devido nos termos do n.º 15 do artigo 8.º do regime tributário aplicável aos FIIAH.

Assim, com o n.º 16 deste artigo 8.º, aditado pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, o prazo para requerer a liquidação dos impostos devidos (IMT e IS) foi alterado, sendo esta a única consequência do aditamento daquele preceito.

Com efeito, antes, a liquidação dos impostos era solicitada à AT pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da caducidade da isenção, sob pena de a AT promover a sua liquidação oficiosa.

Porém, com a nova redação, o sujeito passivo passou a solicitar a liquidação igualmente à AT, mas sempre antes da alienação do prédio ou fração autónoma.

Assim, o referido n.º 16, conjugado com o n.º 15 do artigo 8.º do regime tributário, não altera a substância ou requisito das isenções estabelecidas pela alínea a) do n.º 7 e n.º 8 (IMT e IS, respetivamente), tendo uma natureza mais processual/operativa – lendo-se que caso haja alienação de imóveis que não tenham sido objeto de contrato de arrendamento, as isenções cessam, devendo o sujeito passivo solicitar a liquidação do respetivo imposto.

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 e IS 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...”.

Quanto à questão da nulidade ou anulabilidade dos atos tributáveis em apreço, por alegada violação do n.º 3 do artigo 103.º da CRP (*ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*), o Tribunal Arbitral entende que os mesmos seriam anuláveis e não nulos, caso fossem violadores do princípio da legalidade tributária.

Com efeito, nos termos do artigo 133.º do [antigo] Código do Procedimento Administrativo (CPA), serão nulos, apenas, os atos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

Já os atos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção, são anuláveis, cfr. artigo 135.º do [antigo] CPA.

Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos disponíveis em www.dgsi.pt:

“I - A sanção que geralmente recai sobre um acto administrativo inválido é a sua anulabilidade (art. 135.º do CPA), sendo que a lei só determina a sua nulidade quando lhe falte qualquer um dos seus elementos essenciais ou quando expressamente o sancione com essa forma de invalidade - art.º 133.º do mesmo diploma. Deste modo, só são nulos os actos administrativos especificamente indicados na lei - é o caso dos enumerados no n.º 2 daquele art.º 133.º - e aqueles a que falte um dos seus elementos essenciais.

II - Por elementos essenciais do acto administrativo para efeitos do art.º 133.º, nº1, do CPA, deve entender-se os elementos integrantes do próprio acto administrativo contidos no art.º 120.º do mesmo código e, por isso, os mesmos têm a ver com a sua

densificação, a qual decorre dos tipos de actos em causa ou da gravidade dos vícios que os afectam³”.

“Quando está em causa a violação de direitos fundamentais que não preenchem o «núcleo duro», nem se pode enquadrar nos denominados direitos análogos, nem a eventual violação dos mesmos não gera a nulidade, mas antes a mera anulabilidade⁴”.

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

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

Porém, para o caso *sub judice*, pouco importará a categoria da invalidade dos atos – se nulo ou anulável -, uma vez que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, face ao disposto na alínea a), n.º 1, artigo 10.º do RJAT, conjugado com a alínea a), n.º 1, do artigo 102.º do CPPT, n.º 1 do artigo 43.º do CIMT e n.º 2 do artigo 49.º do CIS.

Sobre esta questão e no mesmo sentido do aqui decidido, já foram proferidas, entre outras, decisões do CAAD nos processos números 419/2016-T, de 26-01-2017; 331/2016-T, de 21-11-2016; 288/2016-T, de 21-12-2016; 269/2016-T, de 02-11-2016; 241/2016-T, de 19-12-2016; 232/2016-T, de 23-12-2016; 231/2016-T, de 13-10-2016; 165/2016-T, de 15-07-2016; 164/2016-T, de 14-09-2016; 163/2016-T, de 14-09-2016; 162/2016-T, de 13-10-2016; 133/2016-T, de 12-09-2016; 126/2016-T, de 08-07-2016; 125/2016-T, de 25-08-2016; 737/2015-T, de 19-05-2016; 735/2015-T, de 20-05-2016; 730/2015-T, de 23-06-2015; 729/2015-T, de 02-05-2016; 720/2015-T, de 18-10-2016; 717/2015-T, de 17-06-2016; 709/2015-T, de 19-05-2016; 708/2015-T, de 20-05-2016; 694/2015-T, de 01-08-2016; e 690/2015-T, de 14-07-2016.

³ Acórdão do STA de 03-03-2004 (Processo n.º 01938/03)

⁴ Acórdão do TCAN de 03-07-2013 (Processo n.º 01795/10.9BEBRG)

Por todo o exposto, entendemos que as liquidações de IMT e de Imposto do Selo em apreço não enfermam de qualquer vício, sendo de manter, por conseguinte, na ordem jurídica.

5.3 Do pedido de juros indemnizatórios -

Estando este pedido dependente da procedência do pedido anterior, improcedendo aquele, improcede também este, não havendo qualquer condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

6. Decisão

Em face do exposto, decide-se:

a) Julgar improcedentes as exceções dilatórias invocadas de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a ilegalidade abstrata das liquidações e de ilegitimidade passiva da Requerida, previstas, respetivamente, nas alíneas a) e e) do artigo 577.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT;

b) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações n.ºs ... do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), no montante de 565,00 € e ... do imposto do selo, no montante de 452,00 €, ambas de 01-07-2016, respeitantes à aquisição, ocorrida em 30-08-2012, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., freguesia e concelho da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., mantendo os referidos atos tributários da ordem jurídica;

c) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito do Requerente ao reembolso do montante de 1 017,00 € (mil e dezassete euros) e, consequentemente, prejudicado o direito a juros indemnizatórios; e

d) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo arbitral, no montante de 306,00 €, cfr. n.º 1 do artigo 527.º do Código de Processo Civil e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

7. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de 1 017,00 €.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 306,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 24 de março de 2017.

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.