

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 654/2016-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...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, 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 31/10/2016, 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 € 2.804,27 (dois mil oitocentos e quatro euros e vinte e sete 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 04/01/2017, como árbitro singular a Dra. Andrea Firmino.

1.3. No dia 19/01/2017 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

23/01/2017, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

- 1.5. Em 22/02/2017 a AT apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, propondo, ainda, a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
- 1.6. Em 30/05/2017 o tribunal arbitral decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento nos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, bem como a apresentação de alegações pelas partes e agendou a data para prolação da decisão final.
- 1.7. Em 06/07/2017 o tribunal arbitral decidiu prorrogar o prazo para prolação da decisão arbitral até 19/07/2017.
- 1.8. Em 21/07/2017, em virtude de época de excessivo trabalho, o tribunal arbitral decidiu prorrogar o prazo para prolação da decisão arbitral até 20/08/2017.
- 1.9. Em 21/08/2017, em virtude de época de excessivo trabalho, o tribunal arbitral decidiu, novamente, prorrogar o prazo para prolação da decisão arbitral até 19/09/2017.
- 1.10. Em 03/10/2017, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) notificou a Dra. Andrea Firmino, na qualidade de árbitro em funções no processo arbitral em apreço, para, em 48 horas, prestar informação sobre se ocorrera a prorrogação do prazo a que alude o artigo 21.º do RJAT, e, na hipótese afirmativa, quais os motivos que a fundamentaram.
- 1.11. Uma vez decorrido aquele prazo, não tendo o árbitro em funções prestado os esclarecimentos solicitados, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) determinou, em 10/10/2017, a cessação do mandato da Dra.

Andrea Firmino, como árbitro no processo em epígrafe, e a sua substituição, nessas mesmas funções, pelo árbitro signatário desta decisão.

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.

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 FIAH e SIAH) 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 FIAH 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 FIAH, 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 FIAH 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 excepção e por impugnação, sustenta que o pedido de declaração de nulidade das liquidações controvertidas deverá ser julgado improcedente.

Por excepção, defende a AT que o tribunal arbitral não tem competência material para aferir ou declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Acrescenta, ainda, a AT que a competência para a fiscalização abstracta da legalidade e da constitucionalidade está reservada ao Tribunal Constitucional, pelo que o tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar, em abstracto, a constitucionalidade do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Por outro lado, e ainda por excepção, sustenta a AT que no âmbito da apreciação da fiscalização abstracta da constitucionalidade, esta sempre seria parte legítima.

Ora, de acordo com o disposto no artigo 4.º, n.º 1, alínea b), 1.ª parte do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), pertence ao âmbito da jurisdição administrativa a apreciação de litígios que tenham por objeto a fiscalização da legalidade de actos jurídicos emanados pela AT no exercício da função administrativa, sendo que a alínea a) do n.º 2 do referido artigo 4.º do ETAF subtrai expressamente do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objecto a impugnação de actos praticados no exercício da função política e legislativa.

Assim, do mesmo modo o que justifica a incompetência absoluta do tribunal arbitral, em razão da matéria, aplica-se de pleno para fundamentar a ilegitimidade passiva da Requerente.

Por impugnação defende-se a AT invocando que no ordenamento jurídico-administrativo português, o regime regra de invalidade dos actos 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.

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.

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 retroactividade da lei fiscal.

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

4. QUESTÕES A DECIDIR

Nos presentes autos as questões a decidir são:

- a) Conhecer da excepção de incompetência do tribunal arbitral;
- b) Conhecer da excepção de ilegitimidade passiva;

- c) Determinar-se a ilegalidade, ou não, das liquidações de IMT e Imposto do Selo efectuadas ao abrigo do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014).

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

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

- 5.1.1. O fundo B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional era, à data das liquidações em apreço, proprietário do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., no concelho de Campo Maior sob o artigo matricial n.º..., fracção “M”,
- 5.1.2. O prédio em causa foi adquirido em 18/12/2013, 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 08/2016;
- 5.1.3. 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 € 1.766,97 (mil setecentos e sessenta e seis euros e noventa e sete cêntimos) e de Imposto do Selo n.º..., no montante de € 1.037,30 (mil e trinta e sete euros e trinta cêntimos), as quais foram pagas;
- 5.1.4. 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).

5.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

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

6. O DIREITO

6.1. DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

Previamente à apreciação do mérito da causa cumpre, antes de mais, conhecer da excepção de incompetência do tribunal arbitral invocada pela AT.

Conforme anteriormente referido, defende-se AT por excepção invocando que, alegando a Requerente a inconstitucionalidade da norma aplicada nas liquidações em apreço, o tribunal arbitral não é competente para decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas.

Ora, o tribunal arbitral não irá obviamente declarar a (in)constitucionalidade da norma em causa, mas tão somente pronunciar-se quanto à sua aplicação concreta aos factos concretos, avaliando a legalidade ou não dessa aplicação, pelo que o tribunal arbitral é materialmente competente.

Soçobra, por isso, a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, pelo que se julga improcedente a verificação da excepção em apreço.

6.2. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

Soçobrando a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, julga-se igualmente improcedente a verificação da excepção em apreço.

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

Cumpra, então, decidir quanto ao mérito do pedido de decisão arbitral das liquidações de IMT e de Imposto do Selo em apreço.

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 2012, 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.

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 actos 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 76/2016-T, n.º 93/2016-T, n.º 241/2016-T, n.º 269/2016-T e n.º 617/2016-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 n.º 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 fracções 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 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.

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 conseqüente 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 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].

Decisão arbitral n.º 241/2016-T

“Não está em causa a retroatividade ou não dos normativos introduzidos pela LOE para 2014, nem se afigura existir qualquer lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal, porquanto bem sabia que o pressuposto para operar as isenções de IMT e de IS, estabelecido desde a versão de 2008, era o de que as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos fossem destinados, exclusivamente, a arrendamento para habitação permanente. Por último, o novo regime estabelecido pela norma transitória contida no artigo 236.º da LOE para 2014, não tem relação causal com a razão de ser das liquidações em causa, sendo que os normativos introduzidos não alteram os requisitos da isenção estabelecidos pelo regime especial de tributação aplicável aos SIIAH e FIIAH, em vigor desde 01-01-2009.” [sublinhado nosso].

Decisão arbitral n.º 269/2016-T

“Quanto à aplicação retroativa da norma do artigo 236.º da Lei 83-C/2013, não vislumbramos, no caso concreto, o motivo para que se evoque tal fundamento, na medida em que as liquidações em causa, do ponto de vista do tribunal, nada tiveram a ver com a referida norma, mas apenas com o facto de na aquisição se ter declarado que o mesmo se destinava ao arrendamento habitacional permanente e veio a ser permutado, não cumprindo assim os pressupostos da isenção concedida, é que não basta a intenção declarada no título aquisitivo, mas sim a sua efetiva concretização, o que não se verificou.

Do exposto considera o tribunal que as liquidações de IMT e do IS em causa, resultam do facto do requerente não ter observado o preceituado na alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento

imobiliário para arrendamento habitacional, aprovado pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro e não das alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, como pretende, pelo que não há aqui qualquer aplicação retroativa, o que houve foi destino diferente do declarado na aquisição do imóvel, sendo por isso, as liquidações legais, ficando assim sem interesse a apreciação da questão dos juros indemnizatórios pedidos.” [sublinhado nosso].

Decisão arbitral n.º 617/2016-T

“Não se compreende, por isso, que se defenda que as isenções de IMT e IS em causa não eram à data condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias, nem tão pouco sujeitas a qualquer regime de caducidade.

Conquanto, a própria isenção está condicionada aos factos e circunstâncias para os quais é concedida e que resultam da sua previsão e estatuição normativa.

Ora, resultando dos factos apurados que os actos de liquidação em apreço respeitam a imóvel, que foi alienado, verifica-se que à luz do regime jurídico dos FIIAH estabelecido ab initio, a isenção de IMT e de IS caducou, pois, o destino do imóvel deixou de ser exclusivamente o arrendamento para habitação permanente.

Tendo em conta que os actos de liquidação de IMT e de IS, ora em crise, têm por base legal o disposto no artigo 34.º, n.º 1 e 2 do Código do IMT e o disposto no artigo 8.º, n.º 7 e 8 do Regime Tributário dos FIIAH, na redacção vigente à data da aquisição do imóvel pelo Fundo, os actos de liquidação em causa são legais, uma vez que a isenção concedida caducou com a alienação do imóvel, dado a alteração do destino imóvel, pressuposto do benefício fiscal atribuído.”.

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, assim, 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).

7. DECISÃO

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

8. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 2.804,27 (dois mil oitocentos e quatro euros e vinte e sete 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).

9. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 612,00 (seiscentos e doze 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, 15 de Novembro de 2017

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.