

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 475/2017-T

Tema: IRS – Benefício fiscal - Incentivos à reabilitação urbana.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Dr. José Almeida Fernandes e Dr. José Rodrigo de Castro (árbitros vogais, designados pelo sujeito passivo e pela Autoridade Tributária, respectivamente) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-12-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., residente em ...– Madrid (doravante designado por “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea b), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a apreciação da legalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2016..., bem como da liquidação de IRS n.º 2016..., datada de 28 de outubro de 2016, e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., que manteve o montante total a pagar, na sequência de indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentou em 17-01-2017.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-08-2017.

Na sequência de não aceitação da inicial designação, o Requerente indicou como Árbitro o Dr. José Almeida Fernandes.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. José Rodrigo de Castro.

Os Árbitros designados pelas Partes designaram como Árbitro Presidente o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que foi aceite.

Em 15-11-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo que deve ser efectuado reenvio prejudicial para o TJUE e que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 23-01-2018 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, indicando-se que, *«para a hipótese de se vir a entender ser necessário efectuar reenvio prejudicial, as Partes deverão indicar qual ao questão ou questões que entendem dever ser colocadas ao TJUE»*.

As Partes apresentaram alegações

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não há excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e documento juntos com o pedido de pronúncia arbitral, consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A 21-12-2012, o Requerente adquiriu o direito de propriedade sobre a fracção autónoma “D” e, em 24-01-2014, sobre as fracções autónomas “B” e “E”, todas sitas no prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da..., concelho e distrito de Lisboa, pelos montantes de € 3.159.887,00, € 350.000,00 e € 2.000.000,00, respetivamente (documentos n.ºs 12 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- B.** O referido imóvel – Palácio, entrada pela Rua ..., n.º ... – foi objecto de obras de reabilitação, iniciadas a 23-08-2010 e concluídas a 12-08-2012 (certidões que constam de fls. 139 a 149 do processo administrativo cujos teores se dão como reproduzidos e documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C.** O referido imóvel foi adquirido pelo Requerente a B...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, por conta de quem foram efectuadas as obras de reabilitação;
- D.** Em 28-10-2015, o Requerente alienou à entidade C..., S.A, os imóveis supra referidos, pelo valor global de € 8.086.000,00, designadamente, fracção B por € 520.000,00, fracção D por € 5.663.000,00 e a fracção E por € 1.903.000,00 (documentos n.ºs 16 e 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- E.** Com esta alienação, o Requerente realizou uma mais-valia no montante total de € 2.206.440,68, a qual foi tributada pela Autoridade Tributária e Aduaneira à taxa especial de 28%, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 72.º do CIRS, através da liquidação de IRS n.º 2016..., datada de 09-08-2016,

relativa ao ano de 2015, sendo de € 617.803,40 o imposto correspondente (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- F. Posteriormente, na sequência de uma declaração de substituição apresentada em 25-10-2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRS n.º 2016..., datada de 28-10-2016, relativa ao ano de 2015, em que efectuou idêntica liquidação, e efectuou o acerto de contas n.º 2016..., apurando um saldo a pagar no montante de € 644.119,43 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G. Em 17-01-2017, o Requerente apresentou reclamação graciosa da primeira liquidação, que teve o n.º 2016..., em que defendeu que era aplicável à referida mais-valia a taxa de 5%, prevista no artigo 71.º, n.º 5, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H. A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a reclamação graciosa devia ser apreciada como tendo por objecto a segunda liquidação referida;
- I. Na referida reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou projecto de decisão, que foi notificado ao Requerente para exercício do direito de audição, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

V – ANÁLISE DO MÉRITO

Analizada toda a documentação do processo e, depois de feita a consulta à base de dados do sistema informático, informa-se que:

*1- Nos termos do n.º 5 do artigo 71º do EBF, “as mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributadas a taxa autónoma de 5%, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes da alienação de imóveis situados em **'área de reabilitação urbana'**, **recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação** (sublinhado e bold nosso).*

2- Assim, são sujeitas a uma taxa autónoma especial de 5%, as mais-valias geradas pela alienação dos bens imóveis recuperados, em "área de reabilitação urbana", "nos termos das respectivas estratégias de reabilitação", quando os sujeitos passivos sejam residentes em território nacional.

3- São, portanto, pressupostos essenciais e de verificação cumulativa da constituição do benefício fiscal consagrado no n.º 5 do artigo 71.º do EBF que as mais-valias geradas pela alienação dos bens imóveis recuperados:

- i. sejam auferidas por sujeitos passivos sejam residentes em território nacional;
- ii. se localizem em "área de reabilitação urbana";
- iii. e que sejam recuperados "nos termos das respectivas estratégias de reabilitação".

4- A norma do n.º 5 do artigo 71.º do EBF exige, como um dos pressupostos essenciais, que o sujeito passivo de IRS seja residente em território nacional.

4.1- Conforma se referiu supra, o Reclamante consta no SGRC que é não residente em território nacional, em 2015-12-31 (fls. 188 a 189);

4.2- Pelo que sendo o Reclamante não residente não poderá beneficiar deste incentivo à reabilitação urbana, previsto no n.º 5 do artigo 71.º do EBF.

4.3.1- Mais se dirá que quanto à invocada violação do princípio da liberdade de circulação de pessoas e de capitais, por não se encontrar a legislação portuguesa em consonância com as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), cabe à administração fiscal interpretar e aplicar as disposições nacionais em vigor, tendo por base a sua redação à data dos factos.

4.3.2- Realçando-se que, as decisões do TJUE resultam de uma interpretação do direito comunitário face às disposições do direito nacional próprio de cada Estado-Membro, existindo assim, em cada caso em apreço, especificidades próprias do mesmo.

4.3.3- Como tal, não cabe à administração fiscal avaliar a conformidade das normas jurídicas internas com o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), nem acolher de forma direta e automática para a resolução de casos

concretos, as orientações interpretativas emanadas da jurisprudência do TJUE, especialmente quando esta não tenha, na sua génese, a apreciação da compatibilidade de disposições específicas do direito nacional português.

5- Não obstante a aplicação da norma do n.º 5 do artigo 71.º do EBF se encontrar prejudicada, desde logo, pela qualidade do Reclamante de não residente em território nacional, a talhe de foice, conclui-se que, também, não cumpre outro dos restantes requisitos da norma.

Vejamos:

6- No que respeita ao imóvel reabilitado se integrar numa área de reabilitação urbana, definida nos termos da al. b) do n.º 22 do artigo 71.º do EBF, verifica-se do documento junto como Documento n.º 6, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido (fls. 139 a 148), que:

6.1- No âmbito do processo n.º .../DOC/2010, que correu termos na Câmara Municipal, requerido pela B...– Fundo Especial de Investimento Imobiliária Fechado, foram elaboradas as informações n.º .../INF/DZS/... de 2010-06-04 e n.º .../INF/DZS/... /2010 de 2010-07-09, no âmbito das quais se conclui e se transcreve da última que: "o imóvel aqui em análise não se localiza na ..., conforme é suscitado pela Requerente, mas na freguesia dos ..., e que a própria caracterização do bairro da ... não influencia a classificação da área envolvente do edifício como área de reabilitação urbana. Nestes termos, tendo em consideração que de acordo com a planta de classificação de área de reabilitação Urbana (...), **o imóvel sito na Rua de ..., ... não se encontra integrado em Área de Reabilitação Urbana, conforme foi delimitado pela Deliberação n.º 31/AM/OS de 28/04/2009 tomada em Assembleia Municipal** (fls. 144, sublinhado nosso).

6.2- No âmbito do processo n.º .../DOC/2012, que correu termos na Câmara Municipal, requerido pela B...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, foi elaborada a informação n.º .../INF/UITCentroHistorico/... /2012 de 2012-12-18, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, no âmbito da qual se conclui que "**o edifício insere-se em Área de Reabilitação Urbana**"

conforme planta a fls. 17, nos termos da alínea b), do n.º 21, do artigo 71.º do EBF (fls. 147, sublinhado e bold nosso).

6.3- Pelo exposto, no termo de conclusão das obras, o edifício inseria-se, conforme Informação n.º .../INF/UITCentroHistorico/.../2012 de 2012-12-18 prestada pela Câmara Municipal de Lisboa, na Área de Reabilitação Urbana.

7- Por fim, o imóvel deve ser recuperado, "nos termos das respectivas estratégias de reabilitação".

7.1 – A lei não define o que se entende por "estratégias de reabilitação", pelo que se deverá entender que "são as estabelecidas pelo respetivo município para a área de reabilitação", não exigindo que seja cumprido o requisito do conceito de "ação de reabilitação", previsto na al. a) do n.º 22 do artigo 71.º do EBF.

7.2.1- "A comprovação do início e da conclusão das acções de reabilitação é da competência da câmara municipal ou de outra entidade legalmente habilitada para gerir um programa de reabilitação urbana para a área da localização do imóvel, incumbindo-lhes certificar o estado dos imóveis, antes e após as obras compreendidas na acção de reabilitação" (artigo 71.º, n.º 24 do EBF, sublinhado nosso).

7.2.2- Assim, compete à Câmara a comprovação do estado de conservação do imóvel antes do início da ação de reabilitação, devendo ser formalizado pelo pedido após conclusão da mesma.

7.2.3- Não obstante a Informação n.º .../INF/UITCentroHistorico/.../2012 de 2012-12-18 de fls. 146 a 148, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, não informar se a reabilitação do imóvel foi efectuada "nos termos das respectivas estratégias de reabilitação", alerta-se para os seguintes pontos da informação indicada, que se passam a transcrever:

"Não foi realizada a vistoria inicial, para verificação do estado de conservação antes do início de obras (...) porém, observadas as fotografias do edifício existente, constantes no projeto de arquitetura (...) julga-se poder conservação antes do início das obras, atribuindo o nível n.º 3 de conservação (médio)

Foi realizada vistoria ao imóvel no dia 05-12-2012 (...).

(...) propõe-se à consideração superior a homologação da ficha de avaliação, atribuindo, nos termos do artigo 5.º do DL 156/2006, de 08/08, o seguinte nível de conservação:

- Nível: 5;

- Estado de conservação: Excelente.

Considerando que o acréscimo do nível de conservação após a conclusão das obras é de 2, nos termos do artigo 23.º do artigo 71º do EBF, propõe-se igualmente a emissão da certidão onde constem os seguintes elementos:

Proprietário: B... – Fundo Especial de Investimento imobiliário Fechado;

Imóvel: Rua de ... – ... (edifício ...);

Início das obras: 23-08-2010;

Conclusão das obras: 12-08-2012 (conforme informação indicada pela entidade requerente (...));

Nível de conservação antes do início das obras: 3

Nível de conservação após a conclusão de obras: 5;

Acréscimo do nível de conservação: 2 (sublinhado e bold nosso)

Conforme resulta da Informação n.º .../INF/UITCentroHistorico/... /2Q12 de 2012-12-18 (fls. 146 a 148), a homologação dos níveis de conservação do edifício é referente às frações A, B, C, D e E, sendo excluída a obra executada nos blocos 1 e 2, porque não só enquadra na noção de reabilitação urbana definida na Estratégia de Reabilitação Urbana.

7.4.1- A ratio legis deste regime de incentivos fiscais visa atribuir benefícios fiscais às pessoas singulares que promovam ações de reabilitação, nos termos e condições consagrados nas normas do artigo 71.º do EBF.

7.4.2- Ora, o Reclamante adquiriu, em 2012-12-21, o direito de propriedade sobre a fração autónoma D do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho e distrito de Lisboa, conforme Escritura Pública de Compra e Venda e Hipoteca de fls. 65 a 84, e, em 2014-01-24, adquiriu as frações autónomas B e E do mesmo prédio urbano, conforme Escritura, Pública de Compra e Venda, Mútuo com Hipoteca e Procuração de fls. 85 a 108 e 109 a 132, respetivamente, ou seja, o

Reclamante adquiriu as referidas frações em data posterior à ação de reabilitação, cujo terminus ocorreu, em 2012-08-12 (conforme Informação n.º .../INF/UIHCentroHistorico/... /2012de2012-12-18 de fls. 146 a 148),

7.4.3- Pelo exposto, o Reclamante, mesmo que tivesse a qualidade de residente em território nacional, não poderia beneficiar deste regime do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, na medida em que não foi o promotor da ação de reabilitação dos bens imóveis supra identificados, tendo os mesmos sido já adquiridos com um estado de conservação excelente (grau de conservação: 5).

8- Por não se verificarem, in casu, os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, encontra-se prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI – PROJETO DE DECISÃO

Pelo exposto, propõe-se o INDEFERIMENTO do pedido exarado na reclamação graciosa, devendo a Reclamante ser notificada para o exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

- J.** O Requerente foi notificado do projecto de decisão, para exercício do direito de audição, por carta registada expedia em 17-07-2017;
- K.** O Requerente não exerceu o direito de audição;
- L.** A reclamação graciosa não foi decidida até 14-08-2017, data em que o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;
- M.** Por despacho de 25-08-2017., foi convolado em definitivo o projecto de decisão, sendo indeferida a reclamação graciosa;
- N.** Em 31-12-2015, o Requerente não era residente em território nacional;
- O.** Não tendo sido paga a quantia liquidada, a Autoridade Tributária e Aduaneira instaurou o processo de execução fiscal n.º ...2016..., para cobrança coerciva;
- P.** No referido processo de execução fiscal foi autorizado ao Requerente o pagamento em prestações;
- Q.** O Requerente ofereceu como garantia para efeitos de suspensão do processo executivo, em requerimento datado de 19 de Junho de 2017, o penhor de

ações de que é titular, directa e indirectamente, sobre o capital da Sociedade Comercial D..., S.A., sociedade com o número único de matrícula e de pessoa colectiva..., com sede na Rua ..., ...-... Lisboa, com capital social de € 12.000.000,00 (Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

R. Em 31-07-2017, o Requerente pagou a quantia de € 18.535,47, relativa à 1.ª prestação fixada no processo de execução fiscal (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

O Requerente adquiriu, em 21-12-2012, a B...– Fundo Especial de investimento Imobiliário Fechado um prédio sito na Rua..., n.º..., Lisboa, em que esta realizou obras de reabilitação urbana.

À data da conclusão das obras o edifício inseria-se, conforme Informação n.º .../INF/UITCentroHistorico/... /2012 de 2012-12-18 prestada pela Câmara Municipal de Lisboa, na Área de Reabilitação Urbana.

Relativamente às obras referidas, foi emitida pela Câmara Municipal de Lisboa, a requerimento da B..., certidão de que se encontravam reunidos os requisitos previstos no artigo 71.º do EBF.

Em 28-10-2015, o Requerente vendeu as fracções B, D e E do referido prédio à entidade C..., S.A, obtendo mais-valias no valor global de € 2.206.440,68.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que estas mais-valias são tributadas em IRS à taxa de 28%, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, tendo efectuado a respectiva liquidação.

O Requerente apresentou reclamação graciosa manifestando o entendimento de que era aplicável às referidas mais-valias a taxa de 5%, prevista no n.º 5 do artigo 71.º do EBF.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu a reclamação graciosa, por entender, em suma:

- que o Requerente não era residente em território português em 31-12-2015;
- não cabe à administração fiscal avaliar a conformidade das normas jurídicas internas com o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), nem acolher de forma direta e automática para a resolução de casos concretos, as orientações interpretativas emanadas da jurisprudência do TJUE, especialmente quando esta não tenha, na sua génese, a apreciação da compatibilidade de disposições específicas do direito nacional português;
- o Requerente não pode beneficiar do regime do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, na medida em que não foi o promotor da acção de reabilitação dos bens imóveis *supra* identificados, tendo os mesmos sido já adquiridos com um estado de conservação excelente.

O artigo 71.º do EBF na redacção vigente em 2015, estabelece o seguinte:

Artigo 71.º

Incentivos à reabilitação urbana

1 – Ficam isentos do IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional desde que constituídos entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 e pelo menos 75 % dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas

nas áreas de reabilitação urbana. (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)

2 – 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 mediante operação de resgate, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou de IRC, à taxa de 10 %, excepto quando os titulares dos rendimentos sejam entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excluindo:

- a) 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;*
- b) As entidades não residentes detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25 % por entidades residentes.*

3 – O saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de unidades de participação nos fundos de investimento referidos no n.º 1 é tributado à taxa de 10 % quando os titulares sejam entidades não residentes a que não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ou sujeitos passivos de IRS residentes em território português que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma actividade comercial, industrial ou agrícola e não optem pelo respectivo englobamento.

4 – São dedutíveis à colecta, em sede de IRS, até ao limite de (euro) 500, 30 % dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação de:

- a) Imóveis, localizados em 'áreas de reabilitação urbana' e recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação; ou*
- b) Imóveis arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do Novo Regime de Arrendamento Urbano (NRAU), aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que sejam objecto de acções de reabilitação.*

5 – As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo

englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes da alienação de imóveis situados em 'área de reabilitação urbana', recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação.

6 – Os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributadas à taxa de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes do arrendamento de:

- a) Imóveis situados em 'área de reabilitação urbana', recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação;*
- b) Imóveis arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do NRAU, que sejam objecto de acções de reabilitação.*

7 – Os prédios urbanos objecto de acções de reabilitação são passíveis de isenção de imposto municipal sobre imóveis por um período de cinco anos, a contar do ano, inclusive, da conclusão da mesma reabilitação, podendo ser renovada por um período adicional de cinco anos.

8 – São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa do prédio reabilitado, quando localizado na 'área de reabilitação urbana'.

9 – A retenção na fonte a que se refere o n.º 2 tem carácter definitivo sempre que os titulares sejam entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ou sujeitos passivos de IRS residentes que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma actividade comercial, industrial ou agrícola, podendo estes, porém, optar pelo englobamento para efeitos desse imposto, caso em que o imposto retido tem a natureza de imposto por conta, nos termos do artigo 78.º do Código do IRS.

10 – A dispensa de retenção na fonte nos casos previstos no n.º 2 só se verifica quando os beneficiários dos rendimentos fizerem prova, perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam ou da qualidade de não residente em território português, até à data em que deve ser efectuada a retenção na fonte, ficando, em caso de omissão da prova, o substituto tributário obrigado a entregar

a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, sendo aplicáveis as normas gerais previstas nos competentes códigos relativas à responsabilidade pelo eventual imposto em falta.

11 – A prova da qualidade de não residente em território português é feita nos termos previstos nos artigos 15.º, 16.º e 18.º do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro.

12 – Os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de investimento referidos no n.º 1, quando englobem os rendimentos que lhes sejam distribuídos, têm direito a deduzir 50 % dos rendimentos relativos a dividendos, nos termos e condições previstos no artigo 40.º-A do Código do IRS. (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)

13 – 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.

14 – As entidades gestoras dos fundos de investimento referidos no n.º 1 são obrigadas a publicar o valor do rendimento distribuído, o valor do imposto retido aos titulares das unidades de participação, bem como a dedução que lhes corresponder para efeitos do disposto no n.º 6.

15 – 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, 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 respetivos titulares ser tributados às taxas previstas no artigo 22.º -A, acrescendo os juros compensatórios correspondentes. (Redacção do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro)

16 – 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.

17 – Os encargos a que se refere o n.º 4 devem ser devidamente comprovados e dependem de certificação prévia por parte do órgão de gestão da área de reabilitação ou da comissão arbitral municipal, consoante os casos.

18 – As entidades mencionadas no número anterior devem remeter à administração tributária as certificações referidas no número anterior.

19 – As isenções previstas nos n.ºs 7 e 8 estão dependentes de deliberação da assembleia municipal, que define o seu âmbito e alcance, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da Lei das Finanças Locais.

20 – Os incentivos fiscais consagrados no presente artigo são aplicáveis aos imóveis objecto de acções de reabilitação iniciadas após 1 de Janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de Dezembro de 2020.

21 – São abrangidas pelo presente regime as acções de reabilitação que tenham por objecto imóveis que preencham, pelo menos, uma das seguintes condições:

- a) Sejam prédios urbanos arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do NRAU;
- b) Sejam prédios urbanos localizados em 'áreas de reabilitação urbana'.

22 – Para efeitos do presente artigo, considera-se:

- a) 'Acções de reabilitação' as intervenções destinadas a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou vários edifícios, ou às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às suas fracções, ou a conceder-lhe novas aptidões funcionais, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, das quais resulte um estado de conservação do imóvel, pelo menos, dois níveis acima do atribuído antes da intervenção;
- b) 'Área de reabilitação urbana' a área territorialmente delimitada, compreendendo espaços urbanos caracterizados pela insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infra-estruturas urbanísticas, dos equipamentos sociais, das áreas livres e espaços verdes, podendo abranger designadamente áreas e centros históricos, zonas de protecção de imóveis classificados ou em vias de classificação, nos termos da Lei de Bases do Património Cultural, áreas urbanas degradadas ou zonas urbanas consolidadas;

c) *'Estado de conservação' o estado do edifício ou da habitação determinado nos termos do disposto no NRAU e no Decreto-Lei n.º 156/2006, de 8 de Agosto, para efeito de actualização faseada das rendas ou, quando não seja o caso, classificado pelos competentes serviços municipais, em vistoria realizada para o efeito, com referência aos níveis de conservação constantes do quadro do artigo 33.º do NRAU.*

23 – *A comprovação do início e da conclusão das acções de reabilitação é da competência da câmara municipal ou de outra entidade legalmente habilitada para gerir um programa de reabilitação urbana para a área da localização do imóvel, incumbindo-lhes certificar o estado dos imóveis, antes e após as obras compreendidas na acção de reabilitação.*

24 – *A delimitação das áreas de reabilitação urbana para efeitos do presente artigo é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, obtido parecer do IHRU, I. P., no prazo de 30 dias, improrrogáveis.*

25 – *Caso a delimitação opere sobre uma área classificada como área crítica de recuperação ou reconversão urbanística (ACRRU), não há lugar à emissão do parecer referido no número anterior.*

A Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, alterou o referido n.º 5, dando-lhe a seguinte redacção:

5 – *As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português decorrentes da primeira alienação, subsequente à intervenção, de imóvel localizado em área de reabilitação urbana, são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento.*

No caso em apreço, apenas é controvertida a aplicabilidade do regime do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, pelos dois fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa: o Requerente não era residente em território

português em 31-12-2015 e não podia beneficiar desse regime por não ser o promotor da acção de reabilitação urbana.

Sobre os fundamentos de indeferimento invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o Requerente defende no presente neste processo, em suma, que

- «a discriminação efetuada entre residentes e não residentes, no que concerne ao benefício fiscal consagrado no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, não se mostra compatível com o Direito da União Europeia, razão pela qual deveria o mesmo aproveitar, indistintamente, a sujeitos passivos residentes no território nacional ou em outros Estados-Membros da União Europeia»;
- «irreleva para efeitos de aplicação deste benefício fiscal que o Requerente “[não tenha sido] o promotor da ação de reabilitação dos bens imóveis supra identificados, tendo os mesmos sido adquiridos com um estado de conservação excelente (grau de conservação: 5).”».

Havendo dois fundamentos para a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, cada um deles com potencialidade para, só por si, afastar a aplicabilidade do regime do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, basta que um deles seja legal para assegurar a legalidade da liquidação impugnada.

Uma vez que é equacionada a possibilidade de efectuar reenvio prejudicial e este só deve ser efectuado pelo «órgão jurisdicional nacional a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão» (¹), justifica-se a apreciação prioritária da questão da aplicação do regime previsto no artigo no n.º 5 do artigo 71.º do EBF apenas aos promotores das acções de reabilitação, pois, no caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter razão, será desnecessário apreciar o fundamento da não aplicabilidade do benefício fiscal aos sujeitos passivos de IRS não residentes e, eventualmente, efectuar o reenvio.

3.1. Questão de o Requerente poder ou não beneficiar do regime previsto no art. 71.º, n.º 5, do EBF, não sendo o promotor da acção de reabilitação urbana

¹ Ponto 18 das «Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais», publicadas no Jornal Oficial C 338/2012.

3.1.1. Posições das Partes

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, o seguinte:

- a *ratio legis* deste regime de incentivos fiscais visa atribuir benefícios fiscais às pessoas singulares que promovam ações de reabilitação, nos termos e condições consagrados nas normas do artigo 71.º do EBF», pelo que o Requerente, «mesmo que tivesse a qualidade de residente em território nacional, não poderia beneficiar deste regime do n.º 5 do artigo 71.º do EBF, na medida em que não foi o promotor da ação de reabilitação dos bens imóveis supra identificados, tendo os mesmos sido já adquiridos com um estado de conservação excelente;
- é esta a interpretação teleológica e sistemática do artigo 71.º, n.º 5, do EBF;
- a epígrafe do artigo 71.º, é «*incentivos à reabilitação urbana*»;
- é incompreensível a lógica de política de incentivo à reabilitação urbana em que, depois é permitido que imóveis já sujeitos a uma primeira ação de reabilitação, beneficiem os sucessivos adquirentes em sede de mais-valias;
- serviria apenas uma política de incentivo ao investimento especulativo imobiliário, no sentido de o mesmo imóvel ser sucessivamente adquirido e revendido na expectativa de obtenção de mais-valias sujeitas a uma taxa reduzida de 5%, sendo assim o incentivo à sucessiva compra para revenda (a referida especulação imobiliária) e não à reabilitação urbana propriamente dita;
- o que se pretende com o benefício em causa é, sem dúvida, potenciar aquisições de imóveis degradados para serem alvo de reabilitação, valorização e, eventualmente, posterior venda, pelo proprietário originário, ou revenda pelo investidor que realiza as ações de reabilitação e que a interpretação do Requerente esvaziaria de sentido o n.º 23 (actual n.º 24) do artigo 71.º do EBF, pois não faria qualquer sentido comprovar-se, o início e a conclusão das ações de reabilitação pelas câmaras municipais.

O Requerente defende, em suma, o seguinte, quanto a esta questão:

- a Lei basta-se com critérios meramente objectivos, quais sejam (i) a realização de mais-valias (ii) na alienação de imóveis (iii) sites em “área de reabilitação urbana”, (iv) e tenham sido recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação;
- nada se diz, portanto, quanto à entidade (pessoa física ou jurídica) que deve proceder a tais obras de reabilitação;
- em estrita obediência ao princípio da legalidade fiscal, ínsito nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), não pode a AT distinguir onde a Lei o não faz;
- se tal conclusão não fosse já evidente pela comparação com os requisitos de outros benefícios estabelecidos em paralelo, de que é exemplo a limitação à “primeira transmissão onerosa” no caso da isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis (“IMT”) constante do artigo 71.º, n.º 8, do EBF, a mesma sai cristalinamente reforçada pela recentíssima alteração legislativa operada com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado (“LOE”) para 2018, aprovado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, ao dispor que « “As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português decorrentes da primeira alienação, subsequente à intervenção, de imóvel localizado em área de reabilitação urbana, são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento.”;
- esta alteração legislativa foi feita sem introduzir qualquer referência de que alteração em causa tem carácter interpretativo - o que tantas vezes faz, de modo infundado -, assumindo-a antes como uma verdadeira “inovação” face à anterior redação da norma;
- o legislador, ao prever na LOE para 2018 que apenas as mais--valias decorrentes da primeira alienação subsequente à intervenção de reabilitação qualificam para a aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, aceita que, antes da entrada em vigor de tal alteração e, portanto, na redação em vigor à data dos factos do presente litígio, essa exigência não se encontrava legalmente prevista.

3.1.2. Apreciação da questão

Como estabelece o artigo 11.º, n.º 1, da LGT, «na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis».

Assim, são aplicáveis à interpretação do artigo 71.º, n.º 5, do EBF, as regras gerais de interpretação das leis, indicadas no artigo 9.º do Código Civil que estabelece, como regra primacial, que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

Em matéria de benefícios fiscais, justifica-se um especial relevo da interpretação teleológica, pois, por definição, os benefícios fiscais são «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem» (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Como se refere no Acórdão n.º 855/14 do Tribunal Constitucional «são benefícios fiscais as normas que, subtraindo à tributação situações que, de outro modo, cairiam no âmbito de previsão de uma norma tributária, visem a prossecução conjuntural de objetivos económico-sociais que justifiquem o estabelecimento de uma exceção relativamente à normalidade. Por essa razão, os benefícios fiscais «derrogam o princípio da capacidade contributiva como padrão de distribuição dos encargos tributários» (Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 450, e Manuel Henrique Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 4.ª ed., 2013, Almedina, p. 381 e ss.).»

Esta jurisprudência é reiterada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 53/2018, em que se acrescenta, na esteira do Acórdão n.º 188/2003, que «por se traduzirem numa “exceção” à regra geral da incidência do correspondente imposto, os benefícios fiscais introduzem uma certa dimensão de “desigualdade” no sistema tributário, na medida em que instituem um tratamento fiscal “privilegiado” dos seus destinatários, razão por que se

torna necessário que sejam justificados “por um motivo e um interesse (público) relevantes”, e que encontrem nesse interesse o seu fundamento” (negrito nosso).

Assim, em matéria de benefícios fiscais, a *ratio legis*, assume uma relevância fundamental, justificando que onde deixe de valer a sua razão de ser cesse a aplicação do benefício, no pressuposto de que o legislador consagrou a solução mais acertada, como tem de se presumir (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

O n.º 5 do artigo 71.º do EBF não prevê um benefício fiscal de natureza objectiva, aplicável a quem seja proprietário do imóvel recuperado, mas sim um benefício de natureza subjectiva, como evidencia o facto de até se estabelecer um requisito conexionado com a residência do sujeito passivo.

O texto do n.º 5 do artigo 71.º refere as mais-valias «quando sejam inteiramente decorrentes **da alienação** de imóveis situados em 'área de reabilitação urbana'», e não «**das alienações**».

Utiliza-se aquela palavra alienação no singular e não no plural.

Aquela palavra tanto pode ser interpretada como reportando-se apenas a uma «*alienação*» (que, naturalmente, será a posterior a recuperação do imóvel) como a uma categoria de actos de alienação (abrangendo, com este sentido, todos os actos que virem a ser praticados no futuro englobáveis no conceito de alienação).

Se legislativamente se pretendesse adoptar este segundo sentido, a palavra adequada para o exprimir sem ambiguidade seria «**alienações**», no plural.

Com efeito, o texto que revelaria inequivocamente este sentido, seria:

*5 - As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes **das alienações** de imóveis situados em 'área de reabilitação urbana', recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação.*

Como tem de se presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), se não foi usada esta fórmula inequívoca para expressar um pensamento no sentido de o benefício fiscal ser aplicável a

todas as alienações futuras do imóvel, sem qualquer limite quantitativo, é de presumir que não foi este o pensamento expressado. Aliás, se fosse este o pensamento legislativo de referenciar todas as alienações futuras do imóvel (não só a 2.^a a 3.^a, e a 4.^o, mas também a 20.^a e a 100.^a etc. posteriores à recuperação, sem qualquer limite que não fosse o da existência física do imóvel, que se pode prolongar por séculos) seria de esperar que uma manifestação de vontade inequívoca, pois seria uma solução inabitual quando está em causa um benefício fiscal de natureza subjectiva.

De qualquer forma, o uso daquela palavra «*alienação*», em vez de «*alienações*» é suporte de uma interpretação declarativa no sentido propugnado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que corresponde a um dos sentidos possíveis do texto, está nele perfeitamente expresso e até é a que corresponde mais linearmente ao teor do texto.

O sentido desta interpretação declarativa é corroborado pelo elemento sistemático (conceito de benefício fiscal e admissibilidade constitucional de benefícios fiscais como excepções admissíveis ao princípio da igualdade) e racional ou teleológico (finalidade que se pretende atingir com a atribuição do benefício fiscal).

Na verdade, num contexto em que se prevêem «*incentivos à reabilitação urbana*», apenas se pode encontrar justificação para o afastamento do regime geral de tributação de mais-valias quando a diminuição da taxa aplicável tem susceptibilidade para constituir um incentivo à realização das acções que se pretendem legislativamente incentivar, que são o motivo e interesse público relevantes.

Por isso, não se pode justificar a aplicação do regime em situações em que a alienação que gera as mais-valias é efectuada por quem já adquiriu o imóvel reabilitado.

O interesse público em incentivar a reabilitação, que é o que justifica o benefício fiscal em causa, não é prosseguido pelas vendas efectuadas por quem os adquiriu já recuperados e pretende obter ganhos com a sua revenda, pois o benefício fiscal não foi perspectivado como incentivo a actividades de natureza meramente especulativa, dissociadas de actividade de reabilitação de imóveis.

Por isso, numa interpretação teleológica, presumindo que o legislador consagrou a solução mais acertada (artigo 9.^o n.^o 3, do Código Civil), é de concluir que o legislador apenas prescindiu da tributação normal das mais-valias na estrita medida em que a redução da taxa pode funcionar como um incentivo à realização de acções de reabilitação urbana.

Esta interpretação, perfilhada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, é manifestamente mais razoável e justificada do que a que propugna o Requerente, que se reconduz a que todas as posteriores alienações de imóveis beneficiassem de taxa de reduzida, transfigurando o benefício, objectivamente, num incentivo à especulação imobiliária, que não pode ser considerada um interesse público relevante.

Por outro lado, a interpretação defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira é a que se compagina com o princípio constitucional da igualdade e a referida jurisprudência do Tribunal Constitucional, pois não há fundamento bastante para afastar o regime normal de tributação de mais-valias a quem de limitou a uma mera actividade de aquisição e revenda de imóvel, sem a prática de qualquer actividade de recuperação.

Pelo exposto, o Requerente não podia beneficiar da redução da taxa prevista no n.º 5 do artigo 71.º do EBF, pelo que a liquidação impugnada não enferma da ilegalidade ao aplicar a taxa de tributação das mais-valias de 28%, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS.

3.2. Questões de conhecimento prejudicado

Tendo fundamento legal o afastamento da aplicação do benefício fiscal em causa à situação do Requerente, tem de se concluir pela improcedência da impugnação, pelo que é inútil o conhecimento dos restantes fundamentos do pedido de pronúncia arbitral, designadamente a da desconformidade do artigo 71.º, n.º 5, do EBF com o Direito da União Europeia.

Por isso, está prejudicado o conhecimento desta questão, de harmonia com o disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

Não se demonstrando ter ocorrido pagamento indevido de imposto, improcedem os pedidos de reembolso total ou parcial da quantia paga pelo Requerente bem como de juros indemnizatórios, pois ambos dependem da existência de pagamento indevido de imposto, de harmonia com o preceituado no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **644.119.43**.

Lisboa, 14-03-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Rodrigo de Castro)



(José Almeida Fernandes)
(Vencido conforme declaração anexa)

Declaração de Voto

Votei vencido a decisão arbitral, discordando da posição que logrou vencimento, pelos fundamentos que exponho em seguida.

A decisão arbitral parte da análise de que o n.º 5 do artigo 71.º do EBF não previa um benefício fiscal de natureza objectiva. Com efeito a decisão arbitral salienta que se estaria perante um benefício de natureza subjectiva por essencialmente o mesmo estar conexas com a residência do sujeito passivo, bem como por o texto da norma se referir no plural a “alienação” enquanto manifestação textual da interpretação da norma que obteve vencimento.

A lição de Nuno Sá Gomes quanto à distinção entre benefícios objectivos e subjectivos é a de que *«nos primeiros, atende-se ao elemento objectivo do facto desagravado sem atender à natureza e qualidade das pessoas beneficiadas; nos segundos, toma-se em consideração o elemento subjectivo ou pessoal do elemento desagravado, isto é, a natureza ou qualidade das pessoas a desagrava»* (cf. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 165, Lisboa, 1991, pp. 141).

Ora, se os benefícios fiscais devem considerar-se subjectivos quando atendem à *«natureza ou qualidade das pessoas a beneficiar»* isso manifestamente não se verifica no presente caso dado a norma se referir unicamente de forma anódina aos “sujeitos passivos de IRS” e a mera alusão à residência não é suficiente para se entender como reflectindo com propriedade a qualquer “natureza” ou “qualidade” do sujeito passivo. Mais, a conexão à residência em território português constituía precisamente a questão para a qual o presente Tribunal Arbitral era convocado a pronunciar-se, ou seja, se não seria essa discriminação com base na residência fiscal ilegal por violar o Direito da União Europeia.

No que ao texto da norma diz respeito, a menção à “alienação de imóveis” deve ser interpretada como se reportando a uma categoria de actos de alienação. Aliás, para efeitos de IRS, veja-se que precisamente na definição da categoria do que se consideram mais-valias se opta também pelo uso do singular: *«alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis»* (cf. artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS). Acresce que pouco se compreenderia a (contraditória) menção a “alienação” no singular e “imóveis” no plural se o legislador pretendesse restringir o benefício fiscal apenas à “primeira alienação”.

Acrescente-se que, *a contrario*, onde o legislador pretendeu restringir o âmbito o incentivo fiscal à reabilitação, em sede de IMT, expressamente dispôs que o mesmo se aplicava unicamente à “primeira transmissão onerosa do prédio” e não “prédios” no plural (*cf.* artigo 71.º, n.º 8 do EBF). A letra da lei não permitia aí encontrar a tal mínima correspondência verbal exigida pelo artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil para que se possa concluir pela natureza subjectiva do benefício fiscal.

O legislador quando, na nossa interpretação, recentemente sentiu a necessidade de restringir o benefício fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5 do EBF, alterou a letra da lei no sentido do benefício apenas ser aplicável à «*primeira alienação, subsequente à intervenção*» (*cf.* artigo 263.º da citada Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro). Realce-se que também nesta nova redacção do número 5 artigo 71.º do EBF, o legislador opta expressamente por não prever subjectivamente que o incentivo fiscal apenas pode beneficiar o “promotor” ou o sujeito passivo que reabilita o imóvel, o que reitera tratar-se de um benefício fiscal objectivo.

A natureza objectiva do benefício fiscal encontra pleno respaldo na letra da lei e em termos sistemáticos, como o demonstra também as demais normas do próprio artigo 71.º do EBF em que se prevêem incentivos fiscais objectivos por estes serem «*aplicáveis aos imóveis objecto de acções de reabilitação*» nos termos do então n.º 20 do artigo 71.º do EBF. Mais, a própria interpretação da AT expressa no Ofício Circulado n.º 20144 de 26-01-10 da Direcção de Serviços do IRS, a propósito do artigo 71.º, n.º 5 do EBF, é que são objectivamente «*os imóveis que beneficiam deste regime*». E, por isso, o benefício fiscal seria aplicável aos imóveis reabilitados e a taxa autónoma de IRS de 5% aplicável às mais-valias realizadas com a alienação desses imóveis, incluindo as mais-valias realizadas pelo Requerente no caso *sub judice*.

Na interpretação que logrou vencimento considera-se ainda, no que se revela ser um elemento decisivo dessa interpretação, que o interesse público relevante não seria prosseguido se posteriores alienações dos imóveis reabilitados beneficiassem de taxa reduzida e que isso seria um incentivo à especulação imobiliária, o que se deduz consubstanciaria uma interpretação materialmente inconstitucional face às limitações à admissibilidade de benefícios fiscais como excepções admissíveis ao princípio da igualdade.

Independentemente do juízo do intérprete sobre a bondade, pertinência e adequação do benefício fiscal em causa ou sobre a perfeição da forma como o mesmo foi expresso na lei, o legislador pretendeu com a introdução destes benefícios fiscais à reabilitação «*dinamizar o mercado da reabilitação*» como se refere expressamente no Relatório do Orçamento do Estado para 2009 (*cf.* pp. 15 a 17), o que inclui o benefício previsto no n.º 5 do artigo 71.º do EBF. O facto de às mais-valias realizadas com a alienação dos imóveis reabilitados em futuras alienações após a intervenção ser aplicável uma taxa de tributação autónoma de 5% é um óbvio incentivo fiscal a esse mercado de reabilitação que o legislador pretendia *confessadamente* criar ao reduzir a tributação incidente sobre o mercado de compra e venda desses imóveis em sede de IRS. Desiderato esse que se compreendia perfeitamente em 2009 quando o benefício fiscal foi definido já que o mercado de reabilitação de imóveis era então praticamente inexistente em Portugal e daí se entender a abrangência do incentivo (contrabalançado pelo facto de ser expressamente um benefício de carácter temporário sujeito a caducidade nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do EBF e, assim, se impor uma obrigatória reavaliação da necessidade da sua manutenção pelo legislador).

Ora, o Tribunal Constitucional tem na sua jurisprudência mais recente, a propósito da interpretação dos benefícios fiscais e em concreto dos previstos no EBF, reafirmado que «*o legislador não deixa de estar vinculado, no âmbito dos benefícios fiscais, ao princípio da igualdade. Mas, na apreciação da eventual violação desse parâmetro de constitucionalidade, relativamente a uma norma que consagre um benefício fiscal, deverá admitir-se para o legislador uma ampla liberdade de conformação*». E, por isso, «*o controlo de constitucionalidade passa por averiguar se a opção que presidiu a tal consagração se apresenta “intolerável e inadmissível, numa perspetiva jurídico-constitucional”, ou se, pelo contrário, a mesma assenta numa “conexão racional mínima entre o critério de diferenciação mobilizado e os objetivos prosseguidos pelo diploma” (Acórdão n.º 855/14). Neste âmbito, não pode o Tribunal substituir-se ao legislador, ponderando a situação de diversidade de tratamento de acordo com um juízo próprio de justiça ou de oportunidade, sob pena de desvirtuar o espaço de liberdade de conformação reconhecido a este último, impondo-se apenas que afaste as soluções legais que, por serem insuscetíveis de credenciação racional legitimante, se mostrem*

constitucionalmente intoleráveis» (negrito nosso) (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 53/2018, Proc. n.º 374/14, 2.ª Secção, proferido no dia 31.01.2018).

Razão pela qual, concluindo-se que o benefício fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5 do EBF se tratava de um benefício objectivo aplicável aos imóveis reabilitados e que este não era obviamente «*constitucionalmente intolerável*», não compete à AT e aos árbitros deste Tribunal Arbitral, parafraseando o Tribunal Constitucional, «*substituírem-se*» ao legislador, ponderando a situação como se estivessem no lugar dele e impondo a sua própria ideia do que seria, no caso, a solução «razoável», «justa» e «oportuna» (do que seria a solução ideal do caso)» (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/95, Proc. n.º 253/94, 1.ª Secção, proferido no dia 27.04.1995).

Finalmente, pese embora se admitir que no caso *sub judice* face à posição que obteve vencimento é prejudicado o conhecimento da desconformidade do artigo 71.º, n.º 5 do EBF com o Direito da União Europeia, importa referir sinteticamente que não existe objectivamente nenhuma diferença que justifique um diferente tratamento da tributação das mais-valias realizadas com a alinação de um imóvel reabilitado entre sujeitos passivos de IRS residentes e não residentes, o que conduziria inexoravelmente a um juízo de desconformidade da norma com o artigo 63.º, n.º 1 do TFUE.

Por isso, o pedido de pronúncia arbitral deveria ser julgado procedente.

Lisboa, 14 de Março de 2018

José Almeida Fernandes