

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 499/2020-T/CAAD

Tema: IMT - Regime fiscal dos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH).

SUMARIO:

I O reconhecimento automático de um benefício fiscal não consiste num ato de liquidação (prévia ou inicial), daí que a liquidação promovida pela AT na ausência do cumprimento da iniciativa para a liquidação que incumbe ao sujeito passivo traduza uma liquidação oficiosa;

II. Os benefícios fiscais, enquanto normas que derrogam os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, devem ser interpretados e aplicados tendo em conta a finalidade extra-fiscal para a qual foram criados;

III. O regime jurídico dos FIIAH concede isenções de pagamento de IMT, de IS, considera-se que sob a vigência da redação original do Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, como acontece na situação em apreço nos autos, “a destinação do imóvel adquirido ao arrendamento habitacional, através da sua efetiva disponibilização para tal efeito, constituía condição simultaneamente necessária e suficiente para atribuição das isenções concedidas no âmbito do IMT”.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A... – ..., LDA., com sede na ..., ... Lisboa, portador do número de identificação fiscal ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, aceite em 30-09-2020 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária foi notificada em 30-09-2020.

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

Em 16-11-2020, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 18-12-2020, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 04-05-2021, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, e em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, foi dispensada a apresentação de alegações.

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

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

O Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e juros compensatórios, n.º ..., relativo ao ano de 2012, no montante total de € 1.279,78, referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., concelho da

C – CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

De acordo com a aludida alínea a), do n.º 7, do artigo 8.º do FIIAH, o Fundo pode beneficiar da isenção do IMT na condição de o prédio urbano ou fração autónoma do prédio urbano se destinar exclusivamente ao arrendamento para habitação permanente.

Por outro lado, e analisado o regime jurídico dos FIIAH, nomeadamente o artigo 8.º, não se logra atingir a conclusão que a administração tributária pretende alcançar, porquanto a lei não exige que, para beneficiar das isenções de IMT e IS, o Fundo tem de adquirir os imóveis a famílias oneradas com prestações dos empréstimos à habitação.

Na verdade, não se observa no Regime jurídico dos FIIAH qualquer evidência de que o legislador pretendeu estabelecer a regra segundo a qual, para beneficiarem das isenções de IMT e IS, os Fundos deverão adquirir os imóveis a pessoas singulares excluindo quaisquer outras entidades alienantes.

Mais ainda, o facto de os contratos de arrendamento para habitação celebrados entre o Fundo e os arrendatários preverem uma cláusula segundo a qual não é aplicado o disposto no artigo 5.º do Regime jurídico dos FIIAH, em nada influi com a observância dos requisitos previstos na lei para o benefício da isenção de IMT e IS.

Com efeito, o artigo 5.º do aludido regime consagra a possibilidade aos mutuários de contratos de crédito à habitação de celebrarem com a entidade gestora do fundo um contrato de arrendamento com direito a opção de compra do imóvel, ao fundo, suscetível de ser exercido até 31 de Dezembro de 2020 (cf. artigo 5.º, n.º 3 do regime jurídico dos FIIAH).

No entanto, não resulta do artigo 5.º do regime jurídico dos FIIAH que o Fundo seja obrigado a adquirir todos os imóveis a mutuários de contratos de crédito à habitação e muito menos que exista a obrigação de permitir a opção de compra nas condições estabelecidas no n.º 3 do aludido preceito legal.

Resulta que não pode a administração tributária, no âmbito do exercício do seu poder discricionário, restringir o espectro de aplicação do regime jurídico dos FIIAH por forma a vedar a aplicação da isenção de IMT e IS aos casos em que o Fundo adquira a uma sociedade, quando tais imóveis se destinam ao arrendamento para habitação permanente, porquanto o regime dos FIIAH não comporta qualquer tipo de norma de exceção.

Em face do exposto, não existe o mínimo suporte na letra da lei para o entendimento da administração tributária, com base no qual foram emitidos os atos tributários contestados, de que o Fundo B..., ao ter adquirido a totalidade de imóveis ao Banco C..., não se encontrava a cumprir com o pressuposto primordial da lei de concorrer para o desagravamento dos encargos das famílias no contexto dos mercados financeiros nos anos da crise.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

Verificou-se que todos os imóveis adquiridos pelo Fundo B... foram alienados por uma única sociedade, o Banco C... S.A.

Este facto releva que existiu a consciência e a vontade própria de as aquisições estarem a ser efetuadas não a famílias oneradas com as prestações dos empréstimos à habitação, mas sim ao Banco C..., S.A., que também é depositário dos ativos do fundo e a entidade comercializadora responsável pela cotação das unidades de participação do FUNDO junto dos investidores.

Assim não se cumpre um pressuposto primordial da lei, o pressuposto de concorrer para o desagravamento dos encargos das famílias no contexto dos mercados financeiros nos anos da crise, não se cumprindo o auxílio às famílias em dificuldades financeiras, auxílio previsto no Relatório OE2019, que está na génese do Regime Especial aplicável aos FIIAJ e na Portaria n.º 1553-A/2008, de 31 de Dezembro.

Termina a Requerida defendendo que deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, por não provada, a Requerida absolvida do pedido e a liquidação impugnada mantida na ordem jurídica.

E - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

O Requerente é sucessor, por transmissão global do património, dos direitos e obrigações do Fundo B... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL (LIQUIDADO), titular do número de identificação fiscal

O fundo, Fundo B... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (doravante designado por “Fundo B...”), foi constituído a 06.06.2012, e era representado e gerido pela sociedade D... – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A.

Por escritura pública lavrada a 06.04.2017, o Fundo B... foi dissolvido e liquidado, tendo sido acordada a transferência global do seu património a favor da A... – ..., Lda., que figurava, à data, como única participante do Fundo.

O Fundo já se encontrava extinto à data da emissão dos atos tributários.

O Requerente, enquanto sucessor universal do Fundo, foi quem procedeu ao pagamento do ato tributário agora em crise.

A sociedade D..., adquiriu, em 2012 e 2013, os prédios urbanos, afetos à habitação, com vista a integrá-los no património do aludido Fundo.

O Fundo beneficiou da isenção de IMT, IS e IMI, prevista no artigo 8.º, n. os 6, 7 e 8 do Regime jurídico aos FIIAH, consagrado no artigo 104.º da Lei n.º 64A/2008 de 31.12.2018 e publicado em Diário da República, Série I, n.º 252, referente à aquisição de prédios urbanos ou frações autónomas, destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

Em 2018, teve lugar uma ação inspetiva interna, efetuada em cumprimento das ordens de serviço OI 2018..., 2018..., 2018..., 2018... e 2018..., realizada pelos serviços de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa.

O ato de liquidação de IMT, sob o n.º ..., foi notificado ao Requerente, em resultado da ação inspetiva encetada sob as Ordens de Serviço OI 2018..., 2018..., 2018..., 2018... e 2018..., realizada pelos serviços de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

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

G- QUESTÕES DECIDENDAS

Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Questão Previa: Da Caducidade do direito à liquidação
- ii. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e juros compensatórios, n.º ..., relativo ao ano de 2012, no montante total de € 1.279,78;
- iii. A condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Questão Previa: Da Caducidade do direito à liquidação

O Requerente, alega existir caducidade do direito à liquidação do ato tributário de IMT, e conseqüente ilegalidade desse ato, por entender que a esse ato tributário de IMT se aplica o prazo de quatro anos previsto no artigo 31.º, do Código do IMT, a contar da data das certidões emitidas pelo Serviço de Finanças de Lisboa – ... (código ...) de 14.11.2012 e 20.12.2012, na sequência da apresentação da declaração Modelo 11. Assim sendo, todos os prazos de

caducidade referente às liquidações de IMT, do ano de 2012 terminaram nos dias 14.11.2016 e 20.12.2016.

Mais alega que no caso vertente, verificou-se a iniciativa da liquidação pelo Requerente antes do ato translativo do imóvel, perante a qual os serviços competentes da administração tributária entenderam não promover a liquidação do IMT por aplicação de isenção, tendo emitido certidão nesse sentido de forma a viabilizar a escritura notarial.

Posto isto, atendendo à posição das partes e à factualidade assente, o Tribunal analisará de seguida o regime jurídico-fiscal da caducidade do direito à liquidação em sede de IMT, em concreto determinar qual o prazo aplicável à liquidação, e se a AT procedeu à sua liquidação dentro desse prazo, assim como determinar o momento em que se verifica o facto tributário e o fim da isenção.

Ora, o IMT nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 1, do CIMT é liquidado pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na declaração do sujeito passivo, ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças competente.

No caso vertente, prevê o artigo 31.º do CIMT, que a liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, conforme se transcreve:

1 - Em caso de omissão de bens ou valores sujeitos a tributação ou havendo indícios fundados de que foram praticados ou celebrados actos ou contratos com o objectivo de diminuir a dívida de imposto ou de obter outras vantagens indevidas, são aplicáveis os poderes de correcção atribuídos à administração fiscal pelo presente Código ou pelas demais leis tributárias.

2 - Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional.

3 - A liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35.º

Continuando na enunciação legislativa relevante para os presentes autos, estabelece o artigo 35.º do CIMT que só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, conforme se transcreve:

1 - Só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto no número seguinte e, quanto ao restante, no artigo 46.º da Lei Geral Tributária.

2 - Sendo desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do artigo 26.º, aos oito anos acrescerá o tempo por que o desconhecimento tiver durado.

3 - Nos actos ou contratos por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de caducidade do imposto devido conta-se a partir da data da promoção do registo predial.”

Já quanto ao início da contagem do prazo, decorre do artigo 45.º, n.º 4, LGT, que se inicia a partir da data em que tenha ocorrido o facto tributário.

Assim, na conjugação do art.º 35.º do CIMT com o n.º 1 do art.º 45.º da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT, é de 8 anos a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito. E no caso de liquidação adicional, o n.º 3 do art.º 31.º CIMT, dispõe que a liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir.

O prazo de caducidade mais curto de 4 anos deve-se ao facto de a AT, ter conhecimento do facto tributário mediante a liquidação inicial pelo sujeito passivo, conhecendo-a nesse momento, ao invés das situações do prazo de caducidade de 8 anos, em que a AT não tem conhecimento do facto tributário.

Por outro lado, estando em causa uma isenção em sede de IMT, então os interessados estão vinculados em momento anterior ao da ocorrência do facto tributário, à obrigação de apresentar em qualquer serviço de finanças, ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial - Declaração modelo 1 de IMT - para efeitos de liquidação do imposto que se mostrar devido (vd., CIMT, art. 19.º, n.º 1).

Nos presentes autos, o Requerente deu a conhecer o facto tributário no momento da transmissão, tendo solicitado a AT um documento para esse efeito com a respetiva isenção, não tendo existindo imposto a liquidar.

A obrigação de apresentar a declaração de liquidação é extensiva às situações de isenção (CIMT, art. 19.º, n.º 3). Todavia, esta declaração não visa a efetivação de liquidação, nos casos em se verifiquem os pressupostos da isenção, mas tão-somente permitir aos serviços tributários verificar os pressupostos do benefício de que aproveita a transmissão e emitir a correspondente declaração.

Assim, perante os normativos já identificados, compete averiguar se a liquidação ora impugnada configura uma verdadeira liquidação adicional, ou seja, se resulta no seguimento de uma liquidação previamente já efetuada pelo sujeito passivo ou se, pelo contrário, não assume essa natureza.

Vejamos o que nos diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo 01846/13 de 03-12-2013¹:

“A nosso ver, da conjugação entre o art. 92.º com o § 3.º deste art. 111.º resulta como única interpretação possível que, em caso de liquidação adicional, a caducidade do direito à liquidação fica sujeita a dois prazos: a notificação da liquidação adicional deverá ocorrer dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação a corrigir, mas sempre dentro do prazo de 8 anos a contar da data transmissão.

Salvo o devido respeito, a interpretação sustentada pela Recorrente, de que a liquidação adicional poderia ocorrer para além do prazo de 4 anos a contar da liquidação a corrigir, desde que respeitasse o prazo de 8 anos a contar da data da transmissão, para além de não lograr apoio na letra da lei, esvaziaria completamente de conteúdo útil o § 3.º do art. 111.º do CIMSISD.

E bem se compreende que o legislador tenha sujeitado a caducidade do direito à liquidação adicional a este prazo de 4 anos contado da liquidação a corrigir: é que nestas

¹ Disponível em <http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/35f8e2c7de4b4e3480257c7c00376adf?OpenDocument&ExpandSection=1>

situações a AT já tem conhecimento do facto tributário, pelo que se justifica que as correcções à liquidação inicial sejam também elas sujeitas a prazo.

Por tudo o que deixámos dito, afigura-se-nos que a sentença fez correcta interpretação e aplicação da lei, designadamente dos arts. 111.º, § 3.º, e 92.º do CIMSISD, motivo por que o recurso não merece provimento.”

Ora desse acórdão resulta uma decisão sobre as regras do imposto SISA, previstas no CIMSISD, cujos normativos e princípios são idênticos ao disposto nos artigos 31.º e 35.º do CIMT.

Esta distinção se estamos perante uma liquidação adicional ou não é importante, por relevar para o momento em que a AT tem conhecimento do facto tributário, pois numa liquidação adicional a AT já teve conhecimento do facto tributário, ocorrida no momento da emissão da primeira liquidação, pelo que se justifica que as correcções à liquidação inicial sejam também elas sujeitas a prazo, situação que não acontece quando não existe uma liquidação inicial.

E bem se compreende que o legislador tenha sujeitado a caducidade do direito à liquidação adicional a este prazo de 4 anos contado da liquidação a corrigir: é que nestas situações a AT já tem conhecimento do facto tributário.

É este o entendimento seguido no acórdão supra citado, se não vejamos:

“O prazo de caducidade do direito à liquidação aplicável em sede de sisa não é o do n.º 1 do art. 45.º da LGT, uma vez que é aquela norma da LGT que limita a aplicação do prazo nele previsto aos casos em que «a lei não fixar outro». Ora, o CIMSISD fixava os seus próprios prazos de caducidade do direito à liquidação (No sentido da natureza especial do prazo de caducidade do direito à liquidação da sisa, vide DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, anotação 15 ao art. 45.º, pág. 363.) : de 8 anos, a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, para a liquidação inicial, de acordo com o art. 92.º, na redacção aplicável, que é a do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro; de 4 anos, a contar da liquidação a corrigir, para os casos de liquidação

adicional, mas sempre sem prejuízo do respeito pelo prazo do art. 92.º, tudo como prescreve o § 3.º do art. 111.º.

*No caso não se discute que a liquidação impugnada tenha a natureza de liquidação adicional (Liquidação adicional «é o acto pelo qual a Administração, verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei» (cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, pág.128).), que não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes (...)*”

Ora aplicando a citada legislação e jurisprudência aos presentes autos, estamos perante uma liquidação que se baseou na aplicação de uma isenção, que a AT entendeu ficou sem efeito.

Por conseguinte, do anteriormente exposto, se conclui que pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 35.º do CIMT, improcedendo assim o pedido de caducidade do direito à liquidação.

H- MATÉRIA DE DIREITO

A questão controvertida que cumpre agora sindicar respeita à interpretação sufragada pelos serviços de inspeção tributária de que a mera intenção de destinar os imóveis adquiridos pelo fundo, a arrendamento para habitação própria e permanente, sem a sua efetivação, implicava a caducidade das isenções de IMT, porquanto se havia frustrado o fim para o qual foram concedidas.

Tendo em conta que os argumentos das partes se encontram expostos com a devida profundidade, cumpre fixar o enquadramento jurídico aplicável às isenções de que beneficiou o Requerente aquando da aquisição do imóvel.

À data dos factos, e ao que importa à presente decisão, dispunha o regime jurídico dos FIIAH, aprovado pelo artigo 104.º, da Lei n.º 64 A/2008, de 31 de Dezembro, o seguinte:

“Artigo 8.º

Regime tributário

(...)

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

7 - Ficam isentos do IMT:

a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1;

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

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

Posteriormente à aquisição dos imóveis o regime jurídico dos FIIAH sofreu alterações, por via do artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, através do qual foram aditados ao artigo 8.º os n.ºs 14 a 16, aos quais foi dada a seguinte redação:

“Artigo 8.º

Regime tributário

(...)

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”.

Em função deste aditamento, foi consagrado no artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, uma norma transitória sobre o âmbito de aplicação das alterações que haviam sido efetuadas ao artigo 8.º, do regime jurídico dos FIIAH, à qual foi dada a seguinte redação:

“Artigo 236.º

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

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

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

Retomando os autos, é fundamento da liquidação objeto da presente ação arbitral, determinar face às normas supra citadas, se é condição necessária para usufruir da isenção em sede de IMT, que o destino dos prédios adquiridos seja para o arrendamento habitacional permanente, face às alterações legislativas.

No caso em apreço, iremos analisar em detalhe, se a alienação dos imóveis pela Requerente a outro Fundo, mantendo com essa alienação o seu fim para o arrendamento habitacional permanente, alteraria o destino do bem e em consequência deixaria de beneficiar da isenção.

Ora, relativamente à questão do destino dos bens e das referidas alterações legislativas, já se pronunciou o Tribunal Constitucional em 5 de abril de 2018, no âmbito do processo n.º 175/2018, em que o n.º 2 do artigo 236.º da Lei do Orçamento do Estado para 2014 foi declarado inconstitucional por violação do princípio da proteção da confiança, na justa medida em que, à data da aquisição dos prédios (anterior a 2014), não vigorava o princípio de que os mesmos só podiam ser vendidos nas condições aí previstas ou em que havia um prazo máximo para a celebração do contrato de arrendamento para habitação própria e permanente, de onde se retira “(...) *por violação do princípio da proteção da confiança, decorrente do artigo 2.º da Constituição, a norma decorrente do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em conjugação com o n.º 16 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIAAH e às SIAAH, na versão decorrente das alterações levadas a cabo pela aludida Lei, de acordo com a qual as isenções em sede de IMT e de Imposto do Selo previstas nos n.os 7, alínea a), e 8, daquele artigo 8.º caducam se o imóvel adquirido for alienado no prazo de três anos, contados de 1 de janeiro de 2014.*” (cf. acórdão n.º 175/2018, de 29/05, 175/17 e 246/17; DR, 2ª Série, n.º 103, de 29/05/2018).

Nesta linha de raciocínio, vejamos o entendimento da jurisprudência, em concreto a decisão arbitral do CAAD datada de 02.03.2020, proferida no processo n.º 318/2019-T, que versou sobre o mesmo relatório de inspeção e sobre a mesma questão aqui em apreço, o qual decidiu:

Conforme salientado já, o conjunto de benefícios fiscais incluídos no Regime jurídico especial aplicável aos FIAAH e SIAAH teve como propósito atrair o investimento privado para a constituição de fundos imobiliários, bem como a aquisição por estes de imóveis destinados ao mercado do arrendamento habitacional.

Embora o objetivo último de tal regime fosse dar resposta à situação das famílias que haviam deixado de conseguir suportar o empréstimo contraído para financiamento da aquisição dos imóveis em que residiam, permitindo-lhes manterem-se nos prédios adquiridos, mediante a celebração de contratos de arrendamento habitacional, apesar da respetiva alienação aos fundos imobiliários, o meio escolhido para o alcançar passou pela instituição de um conjunto de benefícios fiscais destinados a incentivar a constituição de fundos imobiliários e a fomentar o investimento destes na aquisição de imóveis para aquele efeito:

era através do investimento a realizar pelos fundos imobiliários, incentivado pelo conjunto de vantagens fiscais associadas à aquisição de imóveis para ulterior arrendamento habitacional, que, na lógica subjacente ao regime instituído, tal finalidade seria em definitivo alcançada.

Sob a vigência da lei antiga, a destinação do imóvel adquirido ao arrendamento habitacional, através da sua efetiva disponibilização para tal efeito, constituía condição simultaneamente necessária e suficiente para atribuição das isenções concedidas no âmbito do IMT e do Imposto do Selo. Conforme notado, e bem, pelo Tribunal a quo, nada ali se previa sobre a necessidade de o imóvel adquirido vir a ser efetivamente arrendado e/ou de permanecer na propriedade do fundo adquirente durante um certo prazo, sob pena de caducidade do benefício.

Incentivados pelo regime fiscal previsto na Lei n.º 64-A/2008, os fundos imobiliários realizaram um conjunto de investimentos na aquisição de imóveis, na legítima convicção de que os benefícios fiscais associados a tais aquisições apenas caducariam se o imóvel adquirido não viesse a ser disponibilizado para arrendamento habitacional após a respetiva aquisição e não também se, não obstante essa disponibilização, nenhum contrato de arrendamento viesse efetivamente a ser celebrado dentro de determinado prazo por razões inerentes ao próprio funcionamento do mercado e/ou a fração adquirida acabasse por ser alienada por ausência de qualquer outra alternativa financeiramente viável para a respetiva rentabilização.

A confiança depositada pelos fundos na constância do regime fiscal contemporâneo dos investimentos que decidiram realizar, para além de digna de tutela, não pode deixar de considerar-se atingida pelas consequências da aplicação retroativa dos novos pressupostos da isenção.

Ao determinar a caducidade dos benefícios fiscais no caso de o imóvel adquirido, apesar de disponibilizado para arrendamento habitacional, não vir a ser efetivamente arrendado dentro de determinado prazo por razões não imputáveis ao fundo e/ou acabar por ser por essa razão alienado de modo a conter ou minorar os prejuízos advenientes da objetiva impossibilidade da sua rentabilização no âmbito do destino legalmente prescrito, a lei nova transfere para os fundos o risco inerente ao funcionamento do mercado em termos que não só não tinham paralelo no domínio da lei antiga como não eram, em face dos que aí se previam, de modo algum antecipáveis.

De forma totalmente inovatória, passou a decorrer do regime aprovado pela lei nova que, independentemente das razões que possam ter inviabilizado a efetiva celebração do contrato de arrendamento sobre o imóvel, o benefício fiscal caduca pelo mero facto de tal contrato não chegar a ser efetivamente celebrado e/ou de o imóvel adquirido não ter permanecido na propriedade do fundo por determinado prazo, apesar da ausência de qualquer alternativa financeiramente sustentável para a sua detenção. Deste último ponto de vista, que é o que diretamente releva no caso sub judice, decorre da aplicação do novo regime às aquisições realizadas sob a vigência da Lei n.º 64-A/2008 que o fundo imobiliário, ainda que tenha envidado todos os esforços para viabilizar a celebração de um contrato de arrendamento sobre o imóvel adquirido, é obrigado, sob pena de extinção do benefício, a manter a propriedade do prédio, suportando todos os encargos respetivos, durante os três anos subsequentes à entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, mesmo na duradoura e persistente impossibilidade de concretização daquele desiderato.

Ao originar a caducidade das isenções fiscais previstas no âmbito do IMT e do Imposto do Selo por via do aditamento dos novos pressupostos, não contemplados na lei vigente à data da aquisição dos imóveis, a aplicação retroativa das alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013 frustra as expectativas legitimamente incutidas nos fundos investidores pelo regime fiscal em vista (e sob incentivo) do qual tais aquisições foram decididas realizar, violando aquele mínimo de certeza e de segurança que todos os intervenientes no tráfego jurídico, ao planearem a sua ação e ao realizarem as suas escolhas, devem poder depositar na ordem jurídica de um Estado de Direito.”.

Assim, e em suma, no seguimento da extensa análise levada a cabo pelo Tribunal Constitucional, considera-se que sob a vigência da redacção original do Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, como acontece na situação em apreço no autos, “a destinação do imóvel adquirido ao arrendamento habitacional, através da sua efetiva disponibilização para tal efeito, constituía condição simultaneamente necessária e suficiente para atribuição das isenções concedidas no âmbito do IMT e do Imposto do Selo” e também do IMI, “dado que nada ali se previa sobre a necessidade de o imóvel adquirido vir a ser efectivamente arrendado e/ou de permanecer na

propriedade do fundo adquirente durante um certo prazo, sob pena de caducidade do benefício”.

Perante o exposto, seguindo a jurisprudência do Tribunal Constitucional e jurisprudência arbitral, supra citada, considera-se que sob a vigência da redação original do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, como acontece na situação em apreço nos autos, a destinação do imóvel adquirido para o arrendamento habitacional, através da sua efetiva disponibilização para tal efeito, constituía condição simultaneamente necessária e suficiente para atribuição das isenções concedidas no âmbito do IMT.

Por conseguinte, procede o pedido efetuado pelo Requerente.

Assim sendo é de considerar ilegal por violação de lei, o ora ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis.

I - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

O Tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do Tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

Em face da solução dada à questão relativa aos pressupostos da tributação do rendimento do Requerente pelo regime aplicável as mais-valias, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

Peticona ainda o Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.

Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, o Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

Na verdade, ficou demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido do Requerente.

K- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação e juros compensatórios, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), n.º ..., relativo ao ano de 2012, no montante total de que fixou um imposto a pagar de € 1.279,78 (mil duzentos e setenta e nove euros e setenta e oito cêntimos).

Condenar a Autoridade Tributaria e Aduaneira, na restituição do valor correspondente ao valor do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos, relativo ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como, no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão, até, efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 1.279,78 (mil duzentos e setenta e nove euros e setenta e oito cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 306,00€ (trezentos e seis euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 24 de Maio de 2021.

A Árbitra

Rita Guerra Alves