

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 102/2021-T

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

SUMÁRIO:

1. Na fundamentação do acto de liquidação em crise nos autos verifica-se que a mesma convoca expressamente a perda do benefício fiscal nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH/SIIAH, pelo facto de o imóvel em causa nos autos ter sido alienado antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14 do referido artigo, verificando-se uma clara e directa alusão ao regime que foi introduzido por ocasião da aprovação do Orçamento do Estado para 2014 e que foi julgado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional.
2. Apenas se mencionando como motivo da perda de isenção de IMT a legislação que o Tribunal Constitucional veio precisamente a julgar inconstitucional, não pode o Tribunal Arbitral ignorar tal circunstância, tendo de decidir em conformidade com o juízo constitucional decretado.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21 de Maio de 2021, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A...**, **S.A.**, (doravante designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., na qualidade de sociedade gestora e em

representação do **B...- FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL** (doravante, “Fundo”), com o número de identificação fiscal ..., vem, por pedido datado de 19 de Fevereiro de 2021, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos conjugados do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

1.2. O Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade do despacho de indeferimento proferido na sequência do pedido de revisão oficiosa (com o n.º de processo ...2019...) apresentado junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação do acto de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) e correspondentes juros compensatórios, com o n.º..., no montante total de € 1.286,87, e, bem assim, sobre o acto de liquidação de IMT propriamente dito.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1.3. Como fundamento da sua pretensão o Requerente imputa vários vícios.

(i) Considera estar perante um acto praticado pela AT que respeita a um imóvel adquirido pelo Fundo em momento anterior à aplicação da norma que determinou a caducidade da respectiva isenção (o n.º 16 do artigo 8.º do REFLAHH, que apenas entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2014) razão pela qual entende que a liquidação de IMT em crise nos autos não se encontra em conformidade com a legislação aplicável.

(ii) Alega a inconstitucionalidade da norma contida no 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 Fundos de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e às sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (SIIAH), 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 de 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.

(iii) E que resultava evidente, entende, que da redacção da norma que a aplicação daqueles benefícios fiscais, em IMT, na esfera dos FIIAH não se encontrava subordinada a qualquer condição de cariz temporal, bastando, para o efeito, a mera observância do facto tributário, *i.e.* o acto de aquisição do direito de propriedade sobre os imóveis.

(iv) E que apesar do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) ter introduzindo alterações relevantes ao regime fiscal aplicável aos FIIAH, estabelecendo, nomeadamente, novos condicionalismos para a atribuição de benefícios fiscais às operações realizadas por este tipo de fundos de investimento imobiliário, importa trazer à colação o n.º 14 acrescido ao anteriormente referido artigo 8.º, que veio determinar que, para efeitos de aplicação da isenção de IMT acima expandida, "*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 [...]*" - norma aditada pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013.

(v) E que no âmbito destas alterações, o legislador previu, ainda, uma norma de carácter transitório, dispondo que as novas regras, além de serem aplicáveis aos prédios urbanos adquiridos pelos fundos de investimento a partir de 1 de Janeiro de 2014, deveriam ser, igualmente, aplicáveis a "*[...] prédios que tenham sido adquiridos por FIAAH 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*" – *cf.* artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013.

(vi) E que a alteração promovida pelas normas acima descritas assumiu no seu entender um carácter marcadamente retroactivo, estipulando condições ou requisitos adicionais para a aplicação de benefícios fiscais a operações realizadas no passado - as quais tinham já sido objecto daqueles benefícios.

(vii) Razão pela qual entende que a referida norma transitória atenta manifestamente contra o princípio da não retroactividade da lei fiscal e, ainda, contra o princípio da protecção

da confiança e da segurança jurídica, todos constitucionalmente consagrados, não podendo aceitar a sua aplicação *in casu* e a inerente liquidação de IMT impugnada.

(viii) E que a aplicação de leis tributárias desfavoráveis de natureza retroactiva, *i.e.* a factos tributários verificados no passado e que frustrem as expectativas dos seus destinatários - como sucede *in casu* -, constitui assim uma manifesta violação deste princípio estruturante do nosso ordenamento jurídico: o da protecção da confiança.

(ix) Sustenta que o novo regime gerou uma situação mais onerosa na esfera do Fundo - que adquiriu os imóveis ao abrigo do anterior regime, beneficiando da isenção de IMT (e de Imposto do Selo) - ao impor um novo enquadramento legal ao facto tributário verificado no passado, sendo no seu entender uma situação inaceitável e manifestamente abusiva.

(x) Em face do exposto, importa inferir que a norma que fundamentou a liquidação *sub judice* - *i.e.* o artigo 236.º da Lei n.º 82-C/2013, de 31 de Dezembro - atenta contra o princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal, conforme consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP.

(xi) E que deverá aquela norma ser desaplicada, no caso concreto, por manifesta inconstitucionalidade *sub judice*.

(xii) Entende que o IMT integra a categoria dos impostos de obrigação única, incidindo sobre operações que ocorrem num determinado momento e se esgotam de modo instantâneo, sendo que o respectivo facto gerador do tributo surge isolado no tempo, razão pela qual entende ser forçoso concluir que as operações de aquisição dos imóveis *sub judice*, realizadas antes de 1 de Janeiro de 2014, já tinham produzido todos os seus efeitos, legais e fiscais, ao abrigo do anterior regime jurídico consagrado para os FIIAH.

(xiii) E que nestes termos, tendo em atenção que, para efeitos de tributação em IMT, deve ser atendido o momento em que ocorre o facto tributário que gera a liquidação deste imposto, dúvidas não podem restar, diz, sobre o carácter (ilegal) retroactivo da norma de carácter transitório aditada ao regime especial dos FIIAH.

(xiv) Invoca o Acórdão do Tribunal Constitucional no processo n.º 915/18, de 23 de Outubro de 2019.

(xv) Alega que a referida norma transitória, que determinou a aplicação dos novos requisitos e condições à isenção de IMT aplicada a operações realizadas no passado - que haviam beneficiado já daquela isenção - é manifestamente ilegal porque contrária ao princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, expressamente consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

(xvi) E, como tal, a alegada caducidade da isenção de IMT aplicada à operação de aquisição de bem imóvel realizada pelo Fundo e a (consequente) liquidação retroactiva de imposto, objecto dos presentes autos, não pode ser aceite, porque contraria à lei, pugnando pela desaplicação no caso em crise nos autos, por manifesta inconstitucionalidade, devendo ser anulado o acto tributário de liquidação de IMT *sub judice*, e restituído à Requerente acrescido de juros indemnizatórios.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem defender-se por impugnação.

(ii) Alega que a caducidade da isenção aconteceu pelo facto de o Requerente ter vendido o imóvel, e de não o ter arrendado, nada tendo que ver com qualquer alteração legislativa.

(iii) Diz que se mostram reunidos os pressupostos de caducidade de isenção de IMT em causa, uma vez que o imóvel em causa nos autos não foi objecto de contrato de arrendamento para habitação permanente, não estando a caducidade relacionada com as alterações introduzidas pelos artigos 235º e 236º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ao Regime Jurídico dos FIIAH, além de que, conforme fundamentado nas liquidações de IMT, o imóvel foi vendido.

(iv) Assinala que como o imóvel não foi objecto de contrato de arrendamento e o Requerente o vendeu, conforme consta da liquidação junta aos autos, entendeu pela caducidade

da isenção de impostos anteriormente concedida.

(v) Nessa medida, não ocorrendo o arrendamento do imóvel, finalidade para a qual foi adquirido, tal determina a caducidade da isenção concedida, por violação da *ratio legis* da norma de isenção fiscal.

(vi) Sustenta que a interpretação defendida pelo Requerente não tem qualquer correspondência com a letra da lei nem atende às regras e princípios gerais de interpretação consignados no art. 9º do Código Civil, aplicável *ex vi* o nº 1 do art. 11º da LGT, designadamente, ao elemento sistemático histórico e teleológico das normas de isenção em reporte – a norma de isenção de IMT a que se referem os nºs 6, 7 e 8 do art. 8º do Regime Jurídico dos FIIAH.

(vii) E que no caso dos presentes autos, atento o Regime Especial dos FIIAH, tendo ocorrido a caducidade da isenção por via da aplicação do disposto no art. 8.º, n.º 7, do Regime dos FIIAH, nem sequer se coloca a questão da retroactividade ou não da norma prevista no artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, sendo, diz, que no presente caso está em causa a interpretação de uma norma de isenção fiscal.

(viii) Relativamente à questão da inconstitucionalidade contida no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, dispõe o invocado artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”.

(ix) Entende que não pode concluir pela existência de uma circunstância de retroactividade pois que a lei nova não veio simplesmente determinar, e sem mais, que os imóveis anteriormente adquiridos fossem objecto de tributação em sede de IMT. O que a lei nova veio fazer, antes, diz, foi apenas densificar critérios já previstos na lei antiga, termos em que, contrariamente ao que defende o Requerente não se verifica a introdução *ex novum* de um regime de caducidade do benefício, e, ainda menos se constata qualquer frustração das expectativas dos sujeitos passivos ou violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal.

(x) Defende que a liquidação impugnada deve manter-se, por corresponder a uma correcta interpretação e aplicação da lei aplicável aos FIIAH, devendo igual manter-se na ordem jurídica os despachos de indeferimento da Revisão oficiosa, não podendo proceder nenhum dos vícios imputados pelo Requerente à liquidação impugnada.

(xi) Pugna, a final, pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, face à mera questão de direito em causa nos autos, o que não mereceu qualquer oposição das partes.

1.6. Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo ambas optado por não fazê-lo.

1.7. Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo legal.

* * *

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A) O Fundo representado pelo Requerente no presente processo arbitral foi constituído, em 19 de Novembro de 2009, como Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (“FIIAH”), ao abrigo do Regime Especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (“REFIIAH”), aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

B) Em 31/12/2013 pelo IMT - registo de declaração nº .../2013 - o B... FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, NIF ..., adquiriu o Prédio urbano para habitação constituído no regime de propriedade total, sem divisões suscetíveis de utilização independente, sito no ..., inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo nº..., com o valor patrimonial tributário de 57 510,00 €, tendo beneficiado de isenção de IMT e da verba 1.1 da TGIS nos termos dos artigos 7º e 8º do regime dos FIIAH. (cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA).

C) O Artigo matricial n.º..., sito ..., na união de freguesias de ..., ... e ... foi vendido pelo supra referido Fundo em 21/03/2014, tendo sido celebrada escritura pública lavrada na ... Conservatória do Registo Predial de Braga. (cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA).

D) O sujeito passivo –B... FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, NIF ...- requereu a liquidação do IMT em 16-12-2016, tendo a mesma sido emitida em 19-12-2016 e paga em 23-12-2016. (cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA).

E) O fundamento para tal liquidação foi a *“perda do benefício da isenção nos termos do artigo 16.º do artigo 8º do regime especial aplicável aos FIIAH/SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, por terem sido alienados antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14 do referido artigo.”* (cfr. Documento n.º 2 junto com o PPA).

F) Em 02-12-2019 deu entrada o pedido de revisão oficiosa à qual foi atribuído o n.º ...2019..., que abrangia a liquidação de IMT, visada nos autos e referente à aquisição do Prédio urbano para habitação constituído no regime de propriedade total, sem divisões suscetíveis de utilização independente, sito no ..., inscrito na matriz predial urbana da união de freguesias de..., ... e..., sob o artigo n.º...; (cfr. Documento n.º 1 junto com o PPA).

G) Por ofício de 12-10-2010 foi enviada notificação ao Requerente para exercer o direito de audição prévia, direito que entendeu não exercer. (cfr. PA junto aos autos).

H) Em 17/11/2020 foi proferido o despacho de indeferimento referente ao pedido de Revisão Oficiosa indicada. (cfr. Documento n.º 1 junto com o PPA).

I) Em discordância com a liquidação em crise nos autos, o Requerente apresentou junto do CAAD, em 18 de Fevereiro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

4. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada,

tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, nº 2 do CPPT, 596.º, nº 1 e 607.º, nº 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

5. DO DIREITO

Sobre a matéria em causa nos autos já se pronunciaram os Tribunais Arbitrais em várias decisões.

O árbitro que constitui o presente tribunal arbitral teve igualmente oportunidade de se pronunciar sobre a matéria de direito em causa nos autos no processo arbitral 717/2015-T, mas em momento anterior ao das pronúncias do Tribunal Constitucional.

O artigo 102.º (norma inserida no Capítulo X, sob a epígrafe “Benefícios Fiscais”) da Lei n.º 64-A/2008 de 31 Dezembro (Orçamento de Estado para 2009) aprovou o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (de ora adiante abreviadamente designado por “FIIAH”) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (“SIIAH”).

Segundo o n.º 7 do artigo 8.º do FIIAH, que contém o respectivo regime tributário, ficam isentas de IMT:

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

b) As aquisições de prédios urbanos ou de frações 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."

Por seu turno, segundo o n.º 8 do artigo 8.º do FIIAH:

“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”.

O artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2014) veio alterar o regime fiscal dos FIIAH, ao introduzir mais 3 números ao supra referido artigo 8.º:

"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."

Negrito do Tribunal

Por seu turno, no artigo 236.º desta Lei consta, igualmente, a seguinte disposição transitória:

"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."

Negrito do Tribunal.

É contra esta norma transitória que o Requerente se insurge em sede de pedido arbitral, considerando-a inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), na medida em que, no seu entender, tal consubstancia um novo regime de caducidade das isenções de IMT e de imposto de selo concedidas, e ainda do princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Apreciando.

Resulta dos factos provados que o imóvel em causa foi adquirido pelo Requerente beneficiando de isenção de IMT e imposto do selo ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 7 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH.

Tal norma obriga a que o imóvel seja destinado ao arrendamento para habitação permanente para que possa beneficiar de tal isenção.

Sucede que o fundamento para a liquidação controvertida nos autos é, exclusivamente, a *“perda do benefício da isenção nos termos do artigo 16.º do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH/SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, por terem sido alienados antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14 do referido artigo.”*.

E não, como defende a AT na sua Respsota, que foi emitida com fundamento na caducidade da isenção de IMT a que se refere o n.º 7 do artigo 8.º do regime jurídico dos FIIAH.

Ou seja, a AT fundamenta a liquidação com base na caducidade da isenção nos termos *“do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH/SIIAH”*.

Não pode o Tribunal ignorar, porque a isso está obrigado a cumprir, os arestos do Tribunal Constitucional, sendo que, como assinala o Requerente, o Tribunal Constitucional decidiu no seu Acórdão n.º 622/2019, de 23 de Outubro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 915/2018:

«a) julgar inconstitucional a norma contida no 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 Fundos de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional e as Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional, 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 de 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, por violação do princípio da proteção da confiança, decorrente do artigo 2.º da Constituição».

Nesse aresto o Tribunal Constitucional veio novamente estabelecer o seu entendimento no sentido que:

“Uma vez mais – e com evidente transposição para o caso dos presentes autos –, adere-se e retoma-se a posição assumida no Acórdão n.º 175/2018.

O alargamento das causas de 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, ainda que por razões não imputáveis ao fundo, e/ou no caso de alienação, ainda que determinada pelo prejuízo daí adveniente – impõe-se como inelutável a apontada conclusão de que “[...] 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”, resultado não tolerado pela tutela constitucional da confiança.

2.3. *O juízo de censura jurídico-constitucional relativamente à norma sub judice foi retomado no Acórdão n.º 489/2018, remetendo, no essencial, para a fundamentação do Acórdão n.º 175/2018. Como decorre das considerações precedentes, não se prefiguram motivos para afastar os fundamentos e o sentido decisório do Acórdão n.º 175/2018, com o conseqüente juízo de inconstitucionalidade relativamente à norma contida no 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 FIIAH e às SIIA, 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 de 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.”.

Ou seja, o juízo de censura constitucional que o Tribunal Constitucional faz é claro e não parece deixar dúvidas interpretativas para os Tribunais que são vinculados às suas decisões, porquanto o Tribunal Constitucional funciona, no que toca a matérias de natureza jurídico-constitucional, como o órgão de topo na hierarquia dos tribunais.

Aliás, diga-se que o n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, tinha sido já alvo de apreciação pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 175/2018, de 5 de Abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 175/2017 e 246/2017 e no acórdão n.º 489/2018, de 9 de Outubro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 1014/16. Em todos eles se julgou inconstitucional a referida norma, em conjugação com o artigo 8.º, n.º 16, do regime jurídico dos FIIAH, de acordo com a qual as isenções em sede de IMT e de Imposto de Selo previstas no n.º 7, alínea a), e n.º 8, daquele artigo 8.º, caducam se o imóvel adquirido antes da entrada em vigor daquela norma for alienado no prazo de três anos, contados de 1 de Janeiro de 2014. Isto pelo facto de aquela norma, ao determinar um prazo limite de 3 anos para a celebração do contrato de arrendamento para habitação própria e permanente, concretizar uma aplicação retroactiva imprópria da lei fiscal em violação do princípio da protecção da confiança, decorrente do artigo 2.º, da CRP, já que se estariam a frustrar as legítimas expectativas dos contribuintes, que adoptaram certo comportamento em função do regime jurídico dos FIIAH, e que viram os benefícios dele decorrentes caducar com base num fundamento que não estaria inicialmente previsto naquele regime e com o qual não puderam contar, sem que existissem quaisquer fins de interesse público prevalectes à frustração dessas expectativas jurídicas.

Concorde-se ou não com essa pronúncia, diga-se.

Como se disse na decisão arbitral tirada no processo 583/2019-T e citando-a:

“ Importa, ainda, ter em linha de conta que este artigo sofreu aditamentos conforme se referiu supra, através do acréscimo dos números 14 a 16, que, basicamente, vieram estipular,

no n.º 14, que para efeitos do disposto nos n.ºs 6 a 8 (do artigo 8º), “considera-se que os prédios urbanos são destinados a 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, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo”. Por seu turno, o n.º 15 mencionado, estipulou que: “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.”. Finalmente, o n.º 16, estipulou que “caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5º, ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no nº 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.

Sucedeu que, como se disse anteriormente, foi aditado um regime transitório para os normativos 14 a 16 do artigo 8.º acabados de transcrever, através do artigo 236.º da Lei do Orçamento para 2014 mediante o qual o disposto nesses números é aplicável aos prédios que os FIIAH adquirissem a partir de 1 de janeiro de 2014, sendo igualmente aplicáveis aos prédios já adquiridos pelos FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, “contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no nº 14 a partir de 1 de janeiro de 2014”. Todavia, por Acórdão do Tribunal Constitucional de 5 de abril de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 175/2018, 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.”.

In casu, na fundamentação do acto de liquidação em crise nos autos verifica-se que a mesma convoca expressamente a perda do benefício fiscal nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH/SIIAH, pelo facto de o imóvel em causa nos autos ter sido

alienado antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14 do referido artigo, ou seja, verifica-se uma clara e directa alusão ao regime que foi introduzido por ocasião da aprovação do Orçamento do Estado para 2014 e que foi julgado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, como acima vimos.

Não se vislumbra no referido acto de liquidação qualquer menção ao n.º 7 do artigo 8.º do referido regime jurídico, aprovado pelos artigos 102.º e 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro como diz a AT no artigo 6.º da sua Resposta, mas, pelo contrário, apenas se menciona como motivo da perda de isenção de IMT a legislação que o Tribunal Constitucional veio precisamente a julgar inconstitucional, e, nessa medida, o Tribunal tem de decidir em conformidade com o juízo constitucional decretado, concorde ou não com o mesmo.

Não se vislumbra na fundamentação da liquidação qualquer referência ao facto de o imóvel ter sido ou não objecto de arrendamento para habitação própria e permanente. A fundamentação do acto de liquidação em crise nos autos redonda exclusivamente em normas que foram julgadas inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional, não podendo o Tribunal Arbitral ignorar este facto.

Face aos factos dados como provados, não é possível concluir que os imóveis em causa não tenham sido disponibilizados para arrendamento habitacional permanente, mas, unicamente, que foram alienados antes de decorrido o prazo de 3 anos contado desde o dia 1 de Janeiro de 2014.

Deste modo, e face a todo o exposto, deverá concluir-se pela ilegalidade da liquidação efectuada com a fundamentação empregue pela AT, por inconstitucionalidade decretada pelo Tribunal Constitucional, devendo o acto de liquidação objecto da presente acção arbitral ser anulado, procedendo o pedido arbitral neste segmento.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, no que concerne ao direito a juros indemnizatórios, tal é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”.

Como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, apenas há direito a juros indemnizatórios em caso de anulação por vício que constitua «erro», entendendo-se como tal os vícios que na dogmática administrativa tem tal designação, que são os vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 05-05-1999 processo n.º 05557-A; de 17-11-2004 processo n.º 0772/04; de 01-10-2008 processo n.º 0244/08; de 29-10-2008 processo n.º 0622/08; de 25-06-2009 processo n.º 0346/09; de 09-09-2009 processo n.º 0369/09; de 04-11-2009 processo n.º 0665/09; de 08-06-2011 processo n.º 0876/09; de 07-09-2011, processo n.º 0416/11; de 30-05-2012, processo n.º 0410/12; e de 22-05-2013, processo n.º 0245/13.

Na linha desta jurisprudência, sendo procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em erro de direito, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

6. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte referente à anulação do acto de liquidação do IMT, com as legais consequências, devendo a AT reembolsar a Requerente da quantia paga e que consta dos autos.
- Julgar procedente o pedido do Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios.

* * *

Fixa-se ao processo o valor de € **1.286,87**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **306,00**, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Mais se ordena a notificação do Ministério Público nos termos previstos no artigo 17.º, n.º 3 do RJAT, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual.

Lisboa, 25 de Outubro de 2021.

O árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.