

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 34/2017-T**

**Tema: IMT/IS - artigo 8.º do regime especial dos FIAH (arts. 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12) e art. 236.º, n.º 2 da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório<sup>1</sup>**

#### **a) Partes e pedido de pronúncia arbitral**

**1. A... S.A.**, pessoa coletiva com o número de identificação ..., com sede na ..., n.º..., ...-..., Lisboa, na qualidade de entidade gestora do fundo de investimento imobiliário **B...-FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL**, com o número de identificação fiscal ... (a seguir designada por Requerente), apresentou, em 06.01.2017, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.1, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral (a seguir abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticiona (vd. o petitório final da PI) a declaração de nulidade ou, subsidiariamente, a anulação das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) com o n.º..., no valor de €33.120,00, e de Imposto do Selo (IS), com o n.º..., no valor de €4.416,00, tudo perfazendo o valor global de €37.536,00, bem como o reembolso da totalidade dos montantes pagos, acrescido, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), dos juros indemnizatórios que sejam devidos até à data desse reembolso.

---

<sup>1</sup> Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, tendo sido atualizada, em conformidade, a grafia constante das citações efetuadas.

## **b) Constituição do Tribunal Arbitral**

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não se opuseram.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 21.03.2017.

## **c) Cronografia processual**

4. No pedido de pronúncia arbitral (a seguir petição inicial ou PI), a Requerente invoca que as liquidações de IMT com o n.º..., no valor de €33.120,00, e de IS, com o n.º..., no valor de €4.416,00, aqui impugnadas, “assentes no artigo 8.º, número 16, do Regime Tributário dos FIIAH, (aplicável *ex vi* artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial aplicável aos FIIAH e SIIAH), número 2, da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) e sendo esta última norma inconstitucional por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa” “estão feridas de ilegalidade abstrata” (art. 64.º da PI).

5. Para sustentar esta posição, a Requerente, que juntou parecer jurídico epigrafado “*Sobre a constitucionalidade do artigo 236.º n.º 2, da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (aplicação a aquisições anteriores das alterações às isenções de IMT e de Imposto de Selo para os Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional)*”, alega, no essencial, o seguinte na sua PI:

i) A Requerente solicitou a liquidação do IMT e do IS relativamente a alienação pelo B...-FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL do prédio U-...-AB sito na...,

n.º..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... e ..., adquirido em 13.12.2013, com base no artigo 8.º, n.º 16, do regime especial aplicável aos FIIAH, aplicável *ex vi* artigo 236.º, n.º 2, da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12 (arts. 6.º, 17.º e 18.º da PI).

**ii)** Esses atos tributários referiram-se a prédio urbano que integrava o património do Fundo B... à data de entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12, assim abrangido pelo acima referido artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 (art. 31.º da PI).

**iii)** O IMT e o IS aqui em causa são impostos de obrigação única, pelo que “no momento em que os prédios (sic) – objeto das Liquidações – ingressaram no património do Fundo B..., ficaram definitivamente *crystalizadas* na ordem jurídico-tributária as isenções de IMT e IS previstas, respetivamente, nos números 7, alínea a), e 8 do artigo 8.º (*Regime tributário*) do Regime Tributário dos FIIAH” (arts. 33.º, 34.º e 36.º da PI).

**iv)** “o facto objeto de tributação é, quer em sede de IMT quer em sede de IS, a aquisição da propriedade dos prédios relevantes pelo Fundo B... . E as isenções de IMT e IS não eram, à data em que ingressaram no património do Fundo B..., condicionadas à verificação ulterior de quaisquer factos ou circunstâncias nem, tampouco, sujeitas a qualquer regime de caducidade” (arts. 37.º e 38.º da PI).

**v)** “Não estando (...) legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, quaisquer factos ou circunstâncias de que dependia a caducidade da isenção reconhecida, é manifesto que a imposição superveniente desses factos ou circunstâncias a isenções *crystalizadas* na ordem jurídico-tributária do Requerente enferma de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º (*Sistema fiscal*), número 3, da Constituição da República Portuguesa”, pelo que o “art.º 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ao estender a aplicação do atual Regime Tributário dos FIIAH «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» - está a violar de forma direta e inequívoca o princípio constitucionalmente consagrado da não retroatividade da lei fiscal. Com

efeito, a extensão aí consagrada configura um novo regime de caducidade das isenções previstas nos números 7, alínea a) e 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) e não uma mera densificação de um critério anteriormente previsto.” (arts. 41.º e 42.º da PI).

vi) “Considerando que princípio da irretroatividade fiscal reveste o caráter de um direito fundamental, dotado do regime jurídico protetor deste direito, o seu desrespeito origina a nulidade do ato, *in casu*, a nulidade das liquidações”, ou mesmo “o vício de inexistência jurídica”; “Admitindo subsidiariamente, que o vício (*ilegalidade abstracta*) das Liquidações determina a sua anulabilidade (e não a nulidade), deverão as Liquidações ser anuladas em conformidade” (arts. 56.º, 57.º, 58.º e 63.º da PI).

6. A AT apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.) em que, defendendo-se por impugnação, peticiona que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente por não provado e mantido o ato de liquidação, sustentando, no essencial, o seguinte:

i) “à data de criação do regime tributário aplicável aos FIIAH, com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, as isenções em questão, quer em sede de IMT, quer em sede de Imposto do Selo, exigiam, respetivamente: (i) que a aquisição dos imóveis tivesse como destino exclusivo o “arrendamento para habitação permanente” e (ii) que a transmissão tivesse por objeto “prédios 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” – “Ou seja, os sujeitos passivos que pretendessem beneficiar das referidas isenções, sempre tiveram, desde o início do regime tributário aplicável aos FIIAH, que cumprir o pressuposto de que tais prédios fossem destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente”, pelo que “falece razão à Requerente quando afirma que as isenções em apreço não eram condicionadas por quaisquer factos ou circunstâncias, e, conseqüentemente, a argumentação que constrói partindo de tal errado pressuposto encontra-se igualmente ferida de erro” (arts. 49.º a 51.º da R.).

**ii)** “a nova redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, em prol da segurança jurídica e do princípio da proteção da confiança, e na senda do espírito do legislador, aquando da criação do regime, veio apenas densificar o critério já exigido” – “as isenções em questão não deixaram simplesmente de vigorar: o que sucedeu, apenas, foi que foram estabelecidos critérios para concretizar um requisito legal previsto de forma indeterminada” (arts. 52.º e 59.º da R.).

**iii)** “é manifesto que, desde o início do regime, os benefícios fiscais em apreço aplicáveis aos FIIAH sempre dependeram da afetação dos imóveis ao arrendamento para habitação permanente, requisito legal que a AT, no âmbito dos seus poderes de fiscalização, sempre poderia aferir, de forma a concluir pela permanência do benefício ou, antes, pela reposição do sistema de tributação-regra” (art. 65.º da R.);

**iv)** “O que a lei nova veio fazer (...) foi apenas densificar critérios já previstos na lei antiga, designadamente: (i) o conceito de afetação a arrendamento para habitação permanente, estipulando um prazo mais do que suficiente para que os sujeitos passivos se pudessem adaptar, reunindo um meio de prova inequívoco (contrato de arrendamento), (ii) bem como a explicitação das situações em que a alienação do imóvel destinado ao arrendamento não faz caducar a isenção nos termos então até aí previstos no EBF”; “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 retroatividade da lei fiscal” (arts. 72.º e 73.º da R.).

**v)** “de todo o modo, atenta a alienação dos prédios, resulta inequívoco que o Requerente não poderia, de qualquer forma, beneficiar da isenção requerida”; “estando em causa a concreta alienação dos imóveis, atente-se que, ocorrendo a caducidade da isenção, já nos termos do artigo 14.º, n.º 2, do EBF, o artigo 8.º, n.º 16 do regime vem apenas concretizar uma medida anti-abuso, isto é, concretizando que prédios que não fiquem em carteira com afectação exclusiva ao

arrendamento habitacional, não foram adquiridos com tal finalidade” (arts. 56.º e 66.º da R.).

7. Por despacho de 11.05.2017, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na al. c) do art. 16.º e no art. 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis objeto dos arts. 6.º e 130.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* al. e) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT, decidiu dispensar a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT, por não se mostrarem presentes as circunstâncias e finalidades previstas nas diversas alíneas do n.º 1 deste dispositivo. Mais decidiu, em conformidade com o n.º 2 do art. 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente expostas e definidas as posições das partes nos respetivos articulados.

Foi fixado como termo do prazo para prolação da decisão arbitral o dia 23.6.2017.

## **II. Saneamento**

8. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões suscitadas (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e encontram-se devidamente representadas.

9. A cumulação de pedidos relativa às liquidações impugnadas respeitantes a IMT e a IS é admissível em face do art. 3.º, n.º 1 do RJAT, dada a procedência dos pedidos depender da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação das mesmas regras de direito constantes do art. 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado nos termos dos arts. 102.º a 105.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12.

**10.** O processo não padece de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que cumpre proferir decisão sobre a substância do litígio.

### **III. Questão a decidir**

**11.** O *thema decidendum* consiste em aferir da legalidade das liquidações de IMT e de IS objeto do pedido de pronúncia arbitral, em atenção ao disposto no art. 8.º do regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), aprovado nos termos dos arts. 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12 (a seguir regime tributário dos FIIAH) e considerando a eventual aplicabilidade do n.º 2 do art. 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12, que a Requerente entende ser inconstitucional por violação do artigo 103.º da CRP.

### **IV. Decisão da matéria de facto e sua motivação**

**12.** Examinadas as alegações constantes das peças processuais apresentadas e a prova documental produzida (docs. n.ºs 1 e 2 juntos à PI), o Tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

#### **a) Factos provados**

**I.** A Requerente solicitou em 26.10.2016 a liquidação de IMT e a liquidação de IS em atenção à alienação pelo B... –FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL da fração U-...-AB do prédio sito na Av. ..., n.º..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... e ... sob o artigo ..., que foi adquirida em 13.12.2013 (cfr. facto reconhecido no art. 6.º da PI e cópias das liquidações juntas como doc. n.º 1 à PI).

**II.** As liquidações solicitadas foram concretizadas pelos documentos com as referências n.º..., no valor de €33.120,00, e n.º..., no valor de €4.416,00 (conforme cópias das liquidações juntas como doc. n.º 1 à PI).

**III.** Em ambas as indicadas liquidações de IMT e de IS, conforme cópias juntas como doc. n.º 1 à PI, consta, em sede de descrição, o seguinte: “O sujeito passivo solicita a liquidação de IMT nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102º a 104º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, com a redação dada pelo artigo 235º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, aplicável por força do artigo 236º da Lei n.º 83-C, de 31/12, relativo à fração AB do artigo ... da freguesia de União das Freguesias de ... e ..., IMT inicial 2013/..., com o benefício Código 92 FIIAH/SIIAH (artigo 87º do OE/09) pelo preço de €552.000,00”.

**IV.** A Requerente procedeu em 27.10.2016 ao pagamento dos montantes objeto das indicadas liquidações de IMT e de IS, conforme comprovativos juntos como doc. n.º 2 à PI.

**13.** Ainda com relevo para a decisão da causa à luz das soluções plausíveis da questão de direito, considera-se não provada a seguinte factualidade:

**b) Factos não provados**

**A.** Não provado que a fração U-...-AB do prédio sito na Av. ..., n.º..., ..., ..., adquirida pelo B...-FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, tenha sido destinada a arrendamento para habitação permanente, especificamente que tenha sido objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente.

**14.** A convicção do Tribunal sobre a factualidade dada como provada resultou do exame dos documentos juntos pela Requerente e do reconhecimento de factos resultante de alegações da PI, tudo conforme especificado nos pontos do probatório acima enunciados.



A factualidade dada não provada resultou de não ter sido alegado e, conseqüentemente, demonstrado qualquer elemento a tal respeito pela Requerente, em consonância, aliás, com a posição sustentada na PI acima indicada em **5, iv**).

## **V. Do Direito**

### **V.1. Quadro jurídico**

**15.** A Lei n.º 64-A/2008, de 31.12 (Orçamento do Estado para 2009), aprovou, nos termos dos seus artigos 102.º a 104.º, o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), a seguir também designado “Regime Especial dos FIIAH”, o qual estabeleceu, no seu artigo 8.º, epígrafado “*Regime tributário*”, a seguir também designado por “Regime Tributário dos FIIAH”, no que para aqui releva, o seguinte nos n.ºs 7 e 8:

*“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 atos 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”.*

16. A Lei n.º 83-C/2013, de 31.12 (Orçamento do Estado para 2014), pelo seu art. 235.º, aditou ao mencionado artigo 8.º, atinente ao Regime Tributário dos FIIAH, os números 14 a 16, com o seguinte teor:

*“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”.*

17. Esta mesma Lei n.º 83-C/2013, estabeleceu ainda no seu artigo 236.º, epigrafado “Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH”, o seguinte:

*“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.”.*

18. Para apreciação do caso, cabe ainda ter em conta, para além deste quadro específico, as seguintes proposições normativas, de carácter geral, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF):

- Art. 9.º: *“As pessoas titulares do direito aos benefícios fiscais são obrigadas a declarar, no prazo de 30 dias, que cessou a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício, salvo quando essa cessação for de conhecimento oficioso”*.

- N.ºs 1, 2 e 3 do art. 14.º, epígrafado *“Extinção dos benefícios fiscais”*:

*“1 - A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.*

*2 - Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.*

*3 - Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à direta realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei”*.

## V.2. Apreciação jurídica

19. Começa-se por observar que a Requerente pretende a apreciação da legalidade das liquidações impugnadas, segundo expressamente declara, à luz *exclusivamente* das normas com base nas quais solicitou tais liquidações (vd. no probatório o facto provado n.º III), a saber, o n.º 16 do artigo 8.º do Regime Especial dos FIIAH e a norma de direito transitório do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12. Com efeito, a Requerente indica que o “pedido de pronúncia arbitral circunscreve-se (...) à análise da legalidade das Liquidações que se baseiam exclusivamente nas normas invocadas pelo Requerente e não à luz de quaisquer outras normas jurídicas” (art. 20.º da PI); que “não solicitou as Liquidações com base em normas distintas ou quaisquer outros motivos ou razões, conforme se pode comprovar nas Liquidações” (art. 18.º da PI), chegando mesmo *ab ovo* na PI a identificar a questão que pretende ver apreciada no presente processo nos

seguintes termos abstractos: “Aferir se o artigo 236.º (Norma Transitória no âmbito do Regime Especial Aplicável aos FIAH e SIAH) da Lei n.º 83 – C/2013, de 31 de Dezembro - na medida em que determina a aplicação do atual Regime Tributário dos FIAH «aos prédios que tenham sido adquiridos por FIAH 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» - consubstancia um novo regime de caducidade das isenções previstas no n.º 7, alínea a) e n.º 8 do artigo 8.º (Regime Tributário) do Regime Tributário dos FIAH, revelando uma violação flagrante e inequívoca do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmado no artigo 103.º (Sistema fiscal), número 3, da Constituição da República Portuguesa”.

**20.** Tal pretensão da Requerente de delimitação e mesmo de exclusão da matéria jurídica relevante para a apreciação e solução do litígio por este Tribunal não possui cabimento, dado o princípio básico *iura novit curia* (cfr. n.º 3 do art. 5.º do Código de Processo Civil (CPC) e n.º 2 do art. 2.º do RJAT), que impõe aos tribunais a necessidade de assegurar o império do Direito, para cuja consagração não devem existir limites ou peias (sem prejuízo do princípio do contraditório, o qual inclui ouvir as partes se for o caso de a subsunção jurídica redundar numa decisão surpresa – cfr. art. 3.º, n.º 3 do CPC e art. 16.º, al. a) do RJAT).

O julgador deve, via de regra, submeter-se à causa de pedir, amparar-se no provado quanto aos factos (*da mihi facta, dabo tibi ius*) e observar o âmbito objetivo e subjetivo do pedido deduzido, mas não está adstringido ao alegado pelas partes quanto ao Direito na hora de decidir o pleito, nem tem que limitar a apreciação jurídica aos raciocínios e argumentos das partes, os quais podem ser erróneos, antes se exigindo que acolha a normatividade jurídica que estime pertinente e que aplique os fundamentos jurídicos que julgue procedentes. Como tal, a definição do sentido da regulação aplicável não cabe no âmbito do princípio do dispositivo, pois “o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito” (n.º 3 do art. 5.º do CPC).

Em consequência, não são as declarações que, por sua lavra, a Requerente consignou em sede de solicitação das liquidações em causa (cfr. arts 19.º e 20.º do Código do IMT e

art. 23.º, n.º 4 do Código do IS), nem os juízos delimitativos sobre os preceitos aplicáveis que expôs na PI que podem colocar em causa este princípio basilar do nosso Direito *iura novit curia* ou *curia novit legem*, que se dirige a proteger a integridade da aplicação da lei.

**21.** Justamente, constitui disciplina jurídica básica a aplicar nos presentes autos a regulação consagradora dos benefícios fiscais em apreço constante dos n.ºs 7, al. a) (“*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*”) e 8 (“*Ficam isentos de imposto do selo todos os atos 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*”) do art. 8.º do Regime especial dos FIIAH, cuja redação remonta à referida Lei n.º 64-A/2008, de 31.12.

**22.** Pois bem, nos termos desta al. a) do n.º 7 do art. 8.º, a isenção de IMT assim prevista está *condicionada* à verificação do requisito de os prédios urbanos ou as fracções autónomas adquiridos se destinarem “*exclusivamente a arrendamento para habitação permanente*”. Pelo seu lado, a isenção do IS prevista na 1.ª parte do n.º 8 do mesmo art. 8.º mostra-se mesmo limitada à circunstância de a transmissão do prédio urbano destinado a habitação permanente ocorrer por força da conversão do direito de propriedade do imóvel em direito de arrendamento sobre o mesmo. Resulta da literalidade destas determinações que tais isenções implicam *a efetiva destinação dos prédios ou fracções adquiridos ao fim exclusivo do arrendamento para habitação*.

**23.** Esta exigência para aplicação das isenções de IMT e de IS da destinação efetiva dos prédios ou fracções adquiridos pelos FIIAH ao arrendamento habitacional permanente decorre da própria *ratio* da criação de um regime especial para os FIIAH, que o legislador pretendeu representar um instrumento de *dinamização do mercado de arrendamento para habitação*. Com efeito, como se pode ler no Relatório da Proposta de Orçamento de Estado para 2009 (pp. 16 e 17), sobre a “*Criação dos Fundos de Investimento Imobiliário em*

*Arrendamento Habitacional*”: “Merece igualmente referência a iniciativa em matéria de criação de fundos e sociedades de investimento imobiliário especificamente vocacionados para o investimento em imóveis destinados ao arrendamento habitacional. Com esta iniciativa pretende-se criar um estímulo adicional ao mercado do arrendamento urbano em Portugal, prevendo-se um regime tributário especialmente favorável aplicável até 31 de Dezembro de 2020.”; “Deste modo, pretende-se criar as condições necessárias à colocação dos imóveis no mercado de arrendamento e permitir, ainda, às famílias oneradas com as prestações dos empréstimos à habitação, alienar o respectivo imóvel ao fundo ou à sociedade, com redução dos respectivos encargos, substituindo-os por uma renda de valor inferior àquela prestação e mantendo uma opção de compra sobre o imóvel que arrendem ao fundo”.

**24.** Estimular o mercado de arrendamento urbano em Portugal ou colocar imóveis no mercado de arrendamento implica promover a celebração efetiva de contratos de arrendamento, não adquirir imóveis e destiná-los subsequentemente à alienação. Como tal, *a destinação do imóvel a arrendamento habitacional implica o seu efetivo arrendamento.*

**25.** Aliás, de outro modo nem se compreenderia a criação dos FIIAH como categoria *especial* de fundos de investimento imobiliário, particularizados no âmbito geral dos fundos de investimento imobiliário (cfr. anteriormente o Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20.3 e suas alterações e atualmente o Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24.2; cfr. também o n.º 2 do art. 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31.12), designadamente pela *especificidade* da composição do respectivo património, em que se exige que, pelo menos, 75% do seu ativo total seja constituído por imóveis, situados em Portugal, destinados a arrendamento para habitação permanente (cfr. n.º 1 do art. 4.º do Regime Especial dos FIIAH), assim como não se compreenderia a possibilidade de as entidades gestoras realizarem transações entre fundos de investimento imobiliário sob a sua gestão com a finalidade exclusiva de integrar na carteira do FIIAH imóveis destinados à habitação permanente (art. 9.º, n.º 2 do Regime Especial dos FIIAH).

**26.** Decorre logo daqui que é improfícuo convocar, como se faz no parecer junto aos autos para excluir a relevância, para efeitos do desagramento tributário, da necessidade de arrendamento dos imóveis adquiridos, o argumento socioeconómico da eventualidade de períodos de crise do mercado de arrendamento, que poderiam implicar dificuldades e atrasos na concretização do arrendamento habitacional pelos FIIAH, colocando-os sob o risco da perda do benefício. O regime especial dos FIIAH foi introduzido precisamente para estimular adicionalmente o mercado de arrendamento e colocar imóveis neste mercado, não para que os FIIAH procedam à aquisição de imóveis na expectativa de que, por intervenção ou factores alheios, o mercado de arrendamento ultrapasse as suas crises. A admissão de um tal circunstancialismo implicaria uma “péssima estreia” dos benefícios fiscais em causa, que não possuiriam devida justificação nos objectivos assumidos, por não funcionarem como incentivo ao arrendamento habitacional (cfr. art. 2.º, n.º 1 e art. 6.º, n.º 1 do EBF). De facto, como se escreve no parecer juntos aos autos, os “FIIAH são (...) entidades que deviam adquirir uma maioria de património para arrendamento habitacional, sendo o escopo da lei o de proteger os fundos para arrendamento, não para especulação urbanística”; porém, este escopo implica, diferentemente do que se entende no mesmo parecer, que a isenção tem como pressuposto a realização efetiva do arrendamento. Ora, o desaparecimento do pressuposto de benefício fiscal ou a certeza de que não se pode verificar é circunstância sempre susceptível de incidir sobre os sujeitos passivos, determinando a reposição da tributação-regra (cfr. acima no n.º 18 o teor dos arts. 9.º e 14.º, n.ºs 1, 2 e 3 do EBF).

**27.** Julga-se, desta forma, que não merece acolhimento hermenêutico perante a exigência legal de que o imóvel adquirido seja destinado exclusivamente a arrendamento para habitação permanente a posição, alegada na PI (vd. acima **5, iii**) e **iv**) e sustentada no parecer junto aos autos, de que não seria necessário, em face da previsão originária constante dos n.ºs 7 e 8 do Regime Tributário dos FIIAH, a concretização do arrendamento habitacional e que não obstará à aplicação das isenções em causa, que o imóvel adquirido fosse, em vez disso, objecto de alienação.

**28.** Pelo contrário, em face dos enunciados normativos constantes do art. 8.º, n.º 7, al. a) e n.º 8, atinente ao Regime Tributário dos FIIAH, e tendo presente os cânones hermenêuticos relevantes (art. 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 9.º do Código Civil), cabe entender que as isenções de IMT e de IS em apreço estão especificamente dependentes da verificação do facto condicionante do destino efetivo dos imóveis adquiridos a arrendamento habitacional permanente. *A factualidade determinativa da isenção da tributação em IMT e IS é a destinação dos prédios adquiridos a arrendamento habitacional permanente, não a mera aquisição onerosa do prédio urbano ou da fracção autónoma pelos FIIAH, que constitui unicamente o facto objecto da tributação-regra.*

**29.** Deste modo, em conformidade com a letra da lei e de harmonia com as finalidades e motivações que presidiram à consagração do Regime Especial dos FIIAH, subscreve-se o entendimento, que tem sido acolhido em diversas decisões arbitrais proferidas no âmbito deste CAAD (cfr., designadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 398/2015-T, n.º 5, 710-2015-T, n.º 5 e 232/16-T, n.º 19), de que constitui pressuposto da isenção de IMT e IS prevista nos n.ºs 7, alínea a) e 8 do art. 8.º atinente ao Regime Tributário dos FIIAH que os prédios urbanos ou fracções autónomas de prédios urbanos adquiridos se destinem a arrendamento para habitação permanente, para o que não basta uma qualquer intenção declarada na aquisição do imóvel, mas é necessário o efetivo arrendamento para habitação permanente.

**30.** Nesta sequência, impõe-se concluir que a necessidade de destinar efetivamente o imóvel adquirido ao arrendamento habitacional permanente não constitui requisito adicional introduzido pelas alterações promovidas pela Lei n.º 83-C/2013, de 31.12 acima transcritas no n.º 16, mas constitui um pressuposto originário das isenções de IMT e IS que decorre dos n.ºs 7, alínea a) e 8 do art. 8.º respeitante ao Regime Tributário dos FIIAH.

**31.** Exposto o quadro normativo aplicável e o respectivo sentido e alcance, segue-se proceder à subsunção jurídica em atenção à factualidade dada como provada e não provada.



**32.** Ora, importa reter, neste âmbito, que não se mostra demonstrado que a fracção U-...-AB do prédio sito na Av. ..., n.º..., ..., ..., freguesia de ... e ..., em causa nos autos, tenha sido destinada a arrendamento habitacional, designadamente que tenha sido objecto de qualquer contrato de arrendamento habitacional após a sua aquisição (vd. alínea **A** dos factos não provados), tendo antes sido objecto de alienação pelo B...-FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, o que determinou, por solicitação da Requerente, as liquidações impugnadas (vd. n.º **I** dos factos provados).

**33.** Resulta, assim, da factualidade provada e não provada que não foi observado o pressuposto de que dependia a concretização das isenções do IMT e IS, o destino a arrendamento para habitação permanente, o que acarreta a inaplicabilidade do desagravamento fiscal e a consequente aplicação da tributação-regra. Com efeito, como se analisa nas decisões do CAAD acima invocadas (n.º **29**), dado que a fracção em causa foi alienada “*sem que tenha cumprido o seu destino – afectação ao arrendamento habitacional permanente*” e dado que com tal alienação “*esse destino já não pode ser cumprido*”, não se verifica o requisito estabelecido para que as isenções em causa sejam aplicáveis, pelo que se impunha a concretização, mediante as competentes liquidações, da tributação em IMT e IS.

**34.** Nestes termos, dado que se verificou a alienação da fracção identificada no n.º **I** do probatório sem que tenha chegado a ser destinada a arrendamento para habitação permanente, o que envolve a não verificação do pressuposto indispensável à concretização das mencionadas isenções de IMT e de IS, mostra-se conforme com o disposto nos arts. 9.º e 14.º, n.º 3 do EBF a solicitação pela Requerente da liquidação dos impostos devidos, independentemente da indicação dos preceitos legais que realizou (cfr. facto provado n.º **III**), a qual, em qualquer caso, atesta a alienação do imóvel.

**35.** Conclui-se, deste modo, que as liquidações de IMT e de IS em causa, que resultaram de declaração da Requerente (cfr. factos provados n.ºs **I** e **III**), possuem devida cobertura legal pela circunstância de não ter sido observado o preceituado na al. a) do n.º 7

do art. 8.º e no n.º 8 do art. 8.º do Regime Especial dos FIIAH, já que a fracção em causa não foi destinada a arrendamento habitacional, como era exigido para a aplicação da isenção.

**36.** Em consequência, dado que as liquidações *sub judice* são legais nos termos do disposto nos n.ºs 7, al. a) e n.º 8 do art. 8.º do Regime Especial dos FIIAH, mostra-se prejudicada, por inaplicável, a apreciação do n.º 2 do art. 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31.12 e a aferição da conformidade constitucional do seu dispositivo.

**37.** Não procede, pois, o vício de violação de lei imputado às liquidações impugnadas, as quais se mantêm na ordem jurídica.

**38.** Tendo em conta que, nos termos acima expostos, os atos tributários impugnados não padecem da ilegalidade invocada no pedido de pronúncia arbitral, improcedendo, assim, o pedido de declaração da respectiva nulidade ou da sua anulação, necessariamente improcedem os pedidos de restituição dos montantes dos impostos pagos e de juros indemnizatórios, que estão na dependência da decretação da invalidade invocada.

## **VI. Decisão**

Termos em que se decide:

a) julgar improcedente o pedido objeto da pronúncia arbitral e, em consequência, manter os atos tributários de liquidação impugnados nos autos, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;

b) julgar improcedente o pedido de restituição dos impostos pagos, bem como o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;

c) condenar a Requerente nas custas processuais.

## **VII. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €37.536,00, que constitui o montante total das liquidações impugnadas cuja anulação é objeto do pedido de pronúncia arbitral.

### **VIII. Custas**

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do pedido de pronúncia arbitral objeto dos presentes autos.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de junho de 2017.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)