

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 318/2019-T

Tema: IMT/IS/IMI – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional; Isenção.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 02 de Maio de 2019, A..., LDA., NIPC..., com sede Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos, no valor total de € 523.280,36:
 - a. liquidações de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosas de Imóveis (IMT), identificados na tabela infra, referentes à propriedade dos prédios urbanos aí descritos:

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Abrantes			A	2019 de 21.02.2019	870,00	206,60
Almeirim			A	de 25.01.2019	750,00	825,90
Almeirim			*	de 25.01.2019	5.206,88	-
Almeirim			I	de 25.01.2019	3.233,84	-
Amadora			A	2019	2.044,71	509,77
Azambuja			*	de 28.01.2019	2.033,84	173,63
Azambuja			H	de 28.01.2019	910,00	212,42
Beja			D	de 22.01.2019	1.255,93	107,36
Cóimbra			B	100060403	8.444,38	2.084,02
Figueira da Foz			G	de 25.03.2019	513,00	49,84
Gondomar			P	2019 de 21.01.2019	640,00	125,76
Gondomar			B	2019 de 21.01.2019	969,73	154,09
Lisboa			L	de 26.02.2019	33.164,75	5.666,17
Loulé			V	de 28.02.2019	7.761,88	1.417,13
Loulé			AN	de 28.02.2019	1.405,93	282,73
Lourinhã			C	2019E de 08.03.2019	770,00	59,96
Lourinhã			D	2019E de 08.03.2019	755,00	58,82
Maia			U	2018	1.335,93	309,49
Maia			*	2018	17.872,75	4.263,99
Maia			R	2019	7.597,38	1.887,48
Marco de Canaveses			B		1.276,93	-
Marco de Canaveses			D		1.276,93	-
Marco de Canaveses			E		1.276,93	-
Marco de Canaveses			F		1.323,93	-
Marco de Canaveses			A		1.274,93	-
Marco de Canaveses			B		1.177,93	-
Marco de Canaveses			C		157,93	-
Marco de Canaveses			D		1.228,93	-
Marco de Canaveses			E		1.228,93	-
Matosinhos			F	2019	1.484,93	924,07
Matosinhos			AV	2019	1.299,93	924,07
Mira			*	de 25.01.2019	4.758,88	1.104,83
Mira			*	de 25.01.2019	9.581,88	-
Odivelas			F	2019 de 01.02.2019	4.856,88	1.208,23
Paços de Ferreira			T	de 27.02.2019	785,00	153,21
Paredes			A	2019 de 27.02.2019	650,00	111,09
Paredes			*	de 27.02.2019	1.198,93	142,03
Paredes			B	2019 de 27.02.2019	1.553,93	206,10
Paredes			M	2019 de 27.02.2019	727,00	33,70

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Portimão			M	de 18.02.2019	1.235,93	107,81
Portimão			AD	de 18.02.2019	1.535,93	65,65
Portimão			AG	de 18.02.2019	3.183,84	136,08
Portimão			AJ	de 18.02.2019	1.535,93	65,65
Portimão			I	de 18.02.2019	3.483,84	148,90
Portimão			L	de 18.02.2019	1.733,84	74,10
Portimão			P	de 18.02.2019	1.415,93	60,52
Portimão			S	de 18.02.2019	1.633,84	69,83
Portimão			T	de 18.02.2019	1.575,93	67,35
Portimão			U	de 18.02.2019	1.515,93	64,79
Portimão			B	de 18.02.2019	2.233,84	95,47
Portimão			C	de 18.02.2019	2.133,84	91,20
Portimão			H	de 18.02.2019	1.315,93	56,24
Portimão			AB	de 18.02.2019	1.983,84	84,79
Portimão			L	de 18.02.2019	1.595,93	68,21
Portimão			M	de 18.02.2019	2.983,84	127,53
Portimão			Q	de 18.02.2019	1.435,93	61,37
Portimão			B	de 18.02.2019	1.515,93	64,79
Portimão			M	de 18.02.2019	3.083,84	131,00
Portimão			Q	de 18.02.2019	1.435,93	61,37
Portimão			T	de 18.02.2019	3.183,84	136,08
Porto			*	2019 de 30.01.2019	3.718,84	672,04
Santa Maria da Feira			J	de 25.02.2019	505,09	102,24
Santarém			A	2019 de 22.01.2019	760,00	51,56
Santarém			J	de 23.01.2019	1.035,93	86,28
Santarém			O	de 22.01.2019	1.225,93	227,18
Santarém			E	de 24.01.2019	1.075,93	89,61
Sesimbra			*	de 07.02.2019	4.506,88	375,37
Sesimbra			G	de 07.02.2019	985,93	82,12
Silves			AD	de 07.03.2019	855,00	105,88
Silves			M	de 07.03.2019	1.263,93	156,52
Silves			R	de 07.03.2019	1.262,93	156,40
Silves			T	de 07.03.2019	1.203,93	149,09
Tarouca			*	de 22.01.2019	822,00	69,00
Torres Vedras			C	de 06.03.2019	6.641,88	1.062,70
Torres Vedras			H	de 06.03.2019	3.608,84	577,41
Torres Vedras			A	de 06.03.2019	2.233,84	357,41
Torres Vedras			B	de 06.03.2019	1.575,93	252,15
Torres Vedras			*	de 06.03.2019	38.179,50	6.108,72
Torres Vedras			A	de 06.03.2019	730,00	116,80
Torres Vedras			B	de 06.03.2019	880,00	140,80
Torres Vedras			C	de 06.03.2019	730,00	116,80
Torres Vedras			D	de 06.03.2019	840,00	134,40
Torres Vedras			E	de 06.03.2019	620,00	99,20
Torres Vedras			F	de 06.03.2019	790,00	126,40
Torres Vedras			G	de 06.03.2019	720,00	126,40
Torres Vedras			H	de 06.03.2019	840,00	134,40
Torres Vedras			I	de 06.03.2019	720,00	126,40
Torres Vedras			J	de 06.03.2019	860,00	137,60
Torres Vedras			K	de 06.03.2019	610,00	97,60
Torres Vedras			L	de 06.03.2019	810,00	129,60
Torres Vedras			N	de 06.03.2019	935,93	149,75
Torres Vedras			O	de 06.03.2019	935,93	149,75
Torres Vedras			G	de 06.03.2019	3.733,84	597,41

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Valongo			J	2019 de 29.01.2019	483,68	66,05
Valongo			*	2019 de 29.01.2019	3.008,84	139,14
Valongo			B	2019 de 01.03.2019	869,00	92,38
Valongo			A	2019 de 01.03.2019	1.902,00	115,21
Valongo			E	2019 de 01.03.2019	2.122,00	197,97
Valongo			F	2019 de 01.03.2019	572,50	17,63
Valongo			I	2019 de 01.03.2019	851,00	61,46
Valongo			P	2019 de 04.03.2019	876,00	86,11
Valongo			R	2019 de 04.03.2019	572,50	98,82
Valongo			U	2019 de 04.03.2019	572,50	27,04
Valongo			V	2019 de 04.03.2019	916,50	124,50
Valongo			N	2019 de 01.03.2019	577,50	26,71
Valongo			Y	2019 de 04.03.2019	531,00	24,50
Vila Franca de Xira			O	Je 06.03.2019	845,00	186,50
Vila Nova de Famalicão			BN	de 07.02.2019	885,00	168,66
Vila Nova de Gaia			*	2019 de 14.03.2019	10.456,88	2.216,29
Vila Real Santo António			C	2019 de 01.03.2019	1.365,93	209,72

b. liquidações de Imposto do Selo (IS), melhor identificados na tabela infra, referentes à propriedade dos prédios urbanos aí descritos:

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Abrantes			A	2019	691,28	165,28
Almeirim			A	de 25.01.2019	600,00	305,54
Almeirim			*	de 25.01.2019	1.528,00	0,00
Almeirim			I	de 25.01.2019	1.272,00	0,00
Amadora			A	2019	1.081,74	269,69
Azambuja			*	de 28.01.2019	1.080,00	92,20
Azambuja			H	de 28.01.2019	728,00	169,93
Beja			D	de 22.01.2019	872,00	74,54
Coimbra			B	2019	1.898,00	468,41
Figueira da Foz			G	de 25.03.2019	410,40	39,71
Gondomar			P	2015 Je 21.01.2019	512,00	0
Gondomar			B	2019 de 21.01.2019	757,52	0
Lisboa			L	de 26.02.2019	4.420,00	755,15
Loulé			V	de 28.02.2019	1.820,00	332,29
Loulé			AN	de 28.02.2019	932,00	187,42
Lourinhã			C	2019	616,00	47,99
Lourinhã			D	2019	604,00	47,06
Maia			U	2019	904,00	209,43
Maia			*	2019	2.890,80	689,67
Maia			R	2019	1.801,20	447,48
Marco de Canaveses			B		880,40	-
Marco de Canaveses			D		880,40	-
Marco de Canaveses			E		880,40	-
Marco de Canaveses			F		899,20	-
Marco de Canaveses			A		879,60	204,89
Marco de Canaveses			B		840,80	204,89
Marco de Canaveses			C		832,80	198,13
Marco de Canaveses			D		861,20	200,04
Marco de Canaveses			E		861,20	209,27
Matosinhos			F	2019	1.197,71	234,11
Matosinhos			AV	2019	1.109,24	219,64
Mira			*	de 25.01.2019	1.476,80	831,16
Mira			*	de 25.01.2019	2.028,00	
Odivelas			F	2019 de 01.02.2019	1.488,00	370,16
Paços de Ferreira			T	Je 27.02.2019	628,00	122,57
Paredes			A	2019 de 27.02.2019	523,20	88,87
Paredes			*	2019 de 27.02.2019	849,20	100,60
Paredes			B	2019 Je 27.02.2019	991,20	127,63
Paredes			M	2019 de 27.02.2019	581,60	26,96

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Portimão			M	de 18.02.2019	864,00	75,37
Portimão			AD	de 18.02.2019	984,00	42,06
Portimão			AG	de 18.02.2019	1.264,00	54,02
Portimão			AJ	de 18.02.2019	984,00	42,06
Portimão			I	de 18.02.2019	1.312,00	56,07
Portimão			L	de 18.02.2019	1.032,00	44,11
Portimão			P	de 18.02.2019	936,00	40,00
Portimão			S	de 18.02.2019	1.016,00	43,42
Portimão			T	de 18.02.2019	1.000,00	42,74
Portimão			U	de 18.02.2019	976,00	41,71
Portimão			B	de 18.02.2019	1.112,00	47,53
Portimão			C	de 18.02.2019	1.096,00	46,84
Portimão			H	de 18.02.2019	896,00	38,29
Portimão			AB	de 18.02.2019	1.072,00	45,82
Portimão			L	de 18.02.2019	1.008,00	43,08
Portimão			M	de 18.02.2019	1.232,00	52,66
Portimão			Q	de 18.02.2019	944,00	40,35
Portimão			B	de 18.02.2019	976,00	41,71
Portimão			M	de 18.02.2019	1.248,00	53,34
Portimão			Q	de 18.02.2019	944,00	40,35
Portimão			T	de 18.02.2019	1.264,00	54,02
Porto			*	2019 e 30.01.2019	1.349,60	243,89
Santa Maria da Feira			J	de 25.02.2019	404,07	102,24
Santarém			A	2019 de 22.01.2019	608,00	41,24
Santarém			J	de 23.01.2019	784,00	65,30
Santarém			O	de 22.01.2019	860,00	159,37
Santarém			E	de 24.01.2019	800,00	66,63
Sesimbra			*	de 07.02.2019	1.448,00	120,60
Sesimbra			G	de 07.02.2019	764,00	63,63
Silves			AD	de 07.03.2019	684,00	84,70
Silves			M	de 07.03.2019	875,20	108,38
Silves			R	de 07.03.2019	874,80	108,33
Silves			T	de 07.03.2019	851,20	105,41

Concelho	Freguesia	Artigo Matricial	Fração	Número do Ofício / Liquidação IMT	Colecta	Juros Compensatórios
Tarouca			*	de 22.01.2019	657,60	55,20
Torres Vedras			C	de 06.03.2019	1.692,00	270,72
Torres Vedras			H	de 06.03.2019	1.332,00	213,12
Torres Vedras			A	de 06.03.2019	1.112,00	177,92
Torres Vedras			B	de 06.03.2019	1.000,00	160,00
Torres Vedras			*	de 06.03.2019	5.090,60	814,50
Torres Vedras			A	de 06.03.2019	584,00	93,44
Torres Vedras			B	de 06.03.2019	704,00	112,64
Torres Vedras			C	de 06.03.2019	584,00	93,44
Torres Vedras			D	de 06.03.2019	672,00	107,52
Torres Vedras			E	de 06.03.2019	496,00	79,36
Torres Vedras			F	de 06.03.2019	632,00	101,12
Torres Vedras			G	de 06.03.2019	576,00	101,12
Torres Vedras			H	de 06.03.2019	672,00	107,52
Torres Vedras			I	de 06.03.2019	576,00	101,12
Torres Vedras			J	de 06.03.2019	688,00	110,08
Torres Vedras			K	de 06.03.2019	488,00	78,08
Torres Vedras			L	de 06.03.2019	648,00	103,68
Torres Vedras			N	de 06.03.2019	744,00	119,04
Torres Vedras			O	de 06.03.2019	744,00	119,04
Torres Vedras			G	de 06.03.2019	1.352,00	216,32
Valongo			J	2019 de 29.01.2019	386,95	52,84
Valongo			*	2019 de 29.01.2019	1.236,00	57,16
Valongo			B	2019 de 01.03.2019	695,20	73,90
Valongo			A	2019 de 01.03.2019	760,80	89,63
Valongo			E	2019 de 01.03.2019	848,80	140,27
Valongo			F	2019 de 01.03.2019	458,00	14,10
Valongo			I	2019 de 01.03.2019	680,80	49,17
Valongo			P	2019 de 04.03.2019	700,80	68,89
Valongo			R	2019 de 04.03.2019	458,00	79,05
Valongo			U	2019 de 04.03.2019	458,00	21,63
Valongo			V	2019 de 04.03.2019	733,20	99,23
Valongo			N	2019 de 01.03.2019	462,00	21,37
Valongo			Y	2019 de 04.03.2019	424,80	19,60
Vila Franca de Xira			O	de 06.03.2019	676,00	149,20
Vila Nova de Famalicão			BN	de 07.02.2019	708,00	134,93
Vila Nova de Gaia			*	2019 de 14.03.2019	2.128,00	451,02
Vila Real Santo António			C	2019 de 01.03.2019	916,00	140,64

c. liquidação adicional de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2015..., de 22.11.2018, referente ao ano de 2015, no montante total de € 410,04, referente

aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-C e ...-D, sito na freguesia da ..., concelho da ..., e liquidação adicional de IMI n.º 2013..., de 25.01.2019, referente ao ano de 2013, no montante total de € 6.919,48, referente a prédios sitos em Braga, Vila Nova de Gaia, Fundão, Coimbra, Albufeira, Lourinhã, Oeiras, Amadora, Porto, Almeirim, Entroncamento, Barreiro, Montijo e Moimenta da Beira.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - a. caducidade do direito à liquidação;
 - b. falta de competência para liquidar o imposto;
 - c. falta de fundamentação por falta de identificação dos imóveis;
 - d. incoerência de fundamentação dos actos face ao Relatório de inspecção tributária;
 - e. ilegalidade das correções ao IMT, IS e IMI propostas pelos serviços de inspecção tributária, por errónea interpretação do Regime Jurídico dos FIIAH, da violação do princípio da tipicidade e verificação da destinação dos imóveis adquiridos ao arrendamento habitacional permanente;
 - f. inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroactividade da lei e da proteção da confiança jurídica;
 - g. falta de fundamentação da liquidação quanto ao apuramento dos juros compensatórios;
 - h. falta dos pressupostos para liquidação dos juros compensatórios.

3. No dia 03-05-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros

- do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 21-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 11-07-2019.
 7. No dia 24-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação, e juntou o processo administrativo.
 8. Foi facultada à Requerente a faculdade de se pronunciar por escrito sobre a matéria de excepção contida na Resposta da Requerida., faculdade essa que foi exercida.
 9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
 10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, a Requerente exerceu tal faculdade, pronunciando-se sobre a prova produzida e desenvolvendo as suas posições de Direito, enquanto a Requerida absteve-se de o fazer.
 11. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado por dois meses, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
 12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade por quotas enquadrada em IVA no regime normal mensal que tem por objeto a compra, venda e arrendamento de bens imobiliários, bem como outras actividades de consultoria para os negócios e gestão em diversas áreas, a que fez corresponder os CAE 68100,70220 e 68200.
- 2- A Requerente sucedeu, por transferência global, aos direitos e obrigações do B...-Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional (liquidado), constituído em 06-06-2012, dissolvido e liquidado por escritura pública de 06-04-2017, em virtude de figurar como única participante do Fundo.
- 3- O Referido Fundo, era representado e gerido pela sociedade C... S.A..
- 4- No âmbito da sua actividade, a sociedade C... adquiriu, nos anos de 2012 e 2013, os prédios urbanos, afectos à habitação, a que se referem os actos tributários objecto dos presentes autos, com vista a integrá-los no património do aludido Fundo.
- 5- No âmbito das referidas aquisições, 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, por se tratarem de aquisições de prédios urbanos ou fracções autónomas, destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

- 6- Em 2018, foi iniciada a acção de inspecção tributária interna, efectuada em cumprimento das ordens de serviço OI 2018..., 2018..., 2018..., 2018... e 2018..., realizada pelos serviços de inspecção da Direção de Finanças de Lisboa.
- 7- Pelo Ofício n.º..., de 06-11-2018, foi a Requerente, em representação do Fundo, notificada do projecto de relatório de inspecção tributária no qual foram projectadas correcções em sede de IMT, IS e IMI.
- 8- No dia 7 de janeiro de 2019, a Requerente, em representação do Fundo, foi notificada do relatório final de inspecção tributária (RIT), onde se concluiu pela caducidade das isenções concedidas para os prédios adquiridos em 2012 e 2013, por falta de verificação dos pressupostos face ao regime jurídico dos FIIAH.
- 9- Do referido relatório consta, para além do mais, o seguinte:

“(...) 1.4. Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

Em resultado da presente acção inspetiva interna, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), Imposto do Selo (IS) e Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) efetuada ao sujeito passivo, para os exercícios de 2012 a 2016, foram detetadas irregularidades.

Na análise efetuada foi detetado que o sujeito passivo beneficiou da isenção de IMT e IS (verba 1.1 da Tabela Geral do IS) em todas as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos destinados a habitação por ter declarado que estes se destinavam exclusivamente a arrendamento para habitação permanente. Beneficiou também da isenção de IMI em muitos dos prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos por ter declarado também que estes se destinavam exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

Após análise às aquisições, aos arrendamentos e às alienações de imóveis efetuadas pelo SP entre 2012 e 2016, verificou-se que, pelo facto de não cumprir com os requisitos do Regime Especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), as isenções de IMT, IS e IMI caducaram.

1.4.1. Liquidações efetuadas em data anterior à aquisição

As 12 liquidações de IMT e do IS (verba 1.1 ta Tabela Geral do IS) efetuadas no ano de 2012, em data anterior à escritura da compra, são referentes a imóveis destinados a "Estacionamentos" ou "Outros" (Arrecadações e arrumes), uma vez que não se destinavam a habitação e assim não havia direito às isenções.

1.4.2. Liquidações efetuadas antes do início da ação de inspeção

Antes do início da ação inspetiva, o Fundo efetuou o pagamento das liquidações de IMT e do IS (verba 1.1 ta Tabela Geral do IS), para os 85 imóveis identificados no Anexo 1. Há 61 liquidações efetuadas no ano de 2017, 18 efetuadas no ano de 2016, 6 no ano de 2015.

Estas liquidações foram efetuadas após a caducidade de isenção, fora do prazo estabelecido por lei, por infração do SP, tendo havido por isso lugar à liquidação de juros compensatórios.

1.4.3. Liquidações efetuadas no decurso da ação de inspeção

No decurso da ação inspetiva, o sujeito passivo solicitou ao Serviço de Finanças de ..., as liquidações do IMT e IS devido de apenas 13 dos imóveis a que se observou a caducidade das isenções, (nos termos do n.º 16 do artigo 8.º do artigo 104.º da Lei 64-N2008, de 31 de dezembro, alterado pelo artigo 235.º da Lei 83- C/2013, de 31 de dezembro), todos sites na freguesia de ... e adquiridos em 23-12-2013.

O IMT e o Imposto do Selo, pagos de forma voluntária, em 26-04-2018, ascenderam a €32.396,45 e a €14.824,00, respetivamente, conforme descrito no ponto VI deste relatório.

1.4.4. IMT em falta no valor de €1.058.179,87

Conforme descrito no ponto III deste relatório, o IMT em falta, relativo aos imóveis comprados em 2012 e 2013, cuja isenção caducou, é de 1.058.179,87 euros (a que acresce os juros compensatórios correspondentes), repartido pelos seguintes anos:

Ano IMT

2012	€ 575.875 09
2013	€ 482.304 78
Total	€ 1.058.179,87

1.4.5. Imposto do Selo em falta no valor de € 405.076,78

Conforme descrito no ponto III deste relatório, o IS em falta, relativo aos imóveis comprados em 2012 e 2013, cuja isenção caducou, é de 405.076,78 euros (a que acresce os juros compensatórios correspondentes) repartido pelos seguintes anos:

Ano	IS
2012	€ 190.848,61
2013	€ 214.228,17
Total	€ 405.076,78

1.4.6. IMI em falta no valor de €357.854,91

Conforme descrito no ponto III deste relatório, o IMI em falta, relativo aos imóveis na posse do fundo em 31 de dezembro dos anos de 2012 a 2016, cuja isenção caducou, é de 357.854,91 euros (a que acresce os juros compensatórios correspondentes), repartido pelos seguintes anos:

Ano	IMI
2012	€ 51.841,22
2013	€ 164.695,12
2014	€ 56.486,64
2015	€ 46.809,64
2016	€ 38.022,29
Total	€ 357.854,91

Após análise às aquisições, aos arrendamentos e às alienações de imóveis efetuadas pelo SP entre 2012 e 2016, (...) verificou-se que, pelo facto de não cumprir com os requisitos do Regime Especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), as isenções de IMT, IS e IMI caducaram.

O sujeito passivo em causa adquiriu 501 imóveis, para os quais requereu isenção de IMT e IS, nas modelo 1 de IMT (artigo 19.º do CIMT, respetivamente nos termos da alínea a) do n.º 7 e nos termos do n.º 8 do artigo 8.º do Regime Especial aplicável aos FIIAH), e para as quais beneficiou da isenção requerida de IMT e IS, conforme liquidações de IMT e de IS dos anos de 2012 e 2013, todas consumadas no Serviço de Finanças (SF) ...- LISBOA-..., e conforme os 9 resumos das escrituras notariais, [vidé Portaria 975/2004, de 3 de agosto], todas outorgadas no Cartório Notarial Privado de D..., declarante ..., declaradas na aplicação Modelo 11, como explanado no quadro abaixo:

Data de outorga da Escritura/N.º da Escritura (Modelo 11)/N.º de imóveis adquiridos

14-11-2012	1)	26
14-11-2012	1)	105

20-12-2012	1)	55
15-02-2013	1)	23
22-05-2013	1)	4
20-06-2013	1	30
20-06-2013	1)	7
20-09-2013	1)	108
23-12-2013	1)	143
Total de imóveis		501

Verificou-se que todos os imóveis adquiridos pelo FUNDO B... (FIIAH) foram alienados por uma única sociedade, o E... S A, com o NIF... (conforme os citados resumos das escrituras notariais e as liquidações isentas de IMT e IS dos anos de 2012 e 2013). Esta informação também consta no Relatório e Contas de 2012, (pág.11 e no Anexo às Demonstrações Financeiras, pag.30, Nota 14) e no Relatório e Contas de 2013 (pág.49, Nota 14).

Este facto revela 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 E... SA, que também é o depositário dos ativos do FUNDO e a entidade comercializadora. 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 OE2009 (Orçamento do Estado para 2009), que esta na génese do Regime Especial aplicável aos FIIAH e na Portaria n.º 1553-A/2008, de 31 de Dezembro. (...)"

10- A acção de inspecção tributária deu origem às liquidações adicionais do IMT, IS e IMI, objecto da presente acção arbitral, as quais foram notificadas à Requerente, na qualidade de entidade sucessora do Fundo, nos meses de Janeiro a Março de 2019.

11- O acto de liquidação adicional de IMT e Imposto do Selo referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-A, ... e ...-1, sito na freguesia de ..., concelho de ... foi notificado no dia 28-01-2019, através do ofício n.º..., de 25-01-2019 do serviço de finanças de ..., que indicou um prazo de pagamento de 30 dias a contar da respectiva notificação.

12- O acto de liquidação adicional de IMT e Imposto do Selo referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia do ..., concelho do Porto, foi notificado no dia 01-02-2019, através do ofício n.º 2019... de 30-01-2019 do Serviço de

Finanças do Porto – ..., que indicou um prazo de pagamento de 30 dias a contar da respectiva notificação.

- 13- Por referência às liquidações referidas nos pontos anteriores foram emitidos os Documentos Únicos de Cobrança (DUC's) com os n.ºs..., ... e ..., que tinham, como respectivo termo de pagamento, os dias de 24-01-2019, 25-01-2019 e 31-01-2019.
- 14- A liquidação de IMI n.º 2015..., referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-C e ...-D, sito na freguesia da ..., concelho da ..., indicou como data limite para pagamento do imposto o mês de Janeiro de 2019.
- 15- A Requerente procedeu ao pagamento tempestivo das referidas liquidações.
- 16- O pedido de constituição de Tribunal Arbitral relativo aos presentes autos, deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa no dia 02-05-2019.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-

Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. Da matéria de excepção

Começa a Requerida a sua defesa por arguir a caducidade do direito de acção da Requerente, relativamente às seguintes liquidações adicionais:

- de Imposto do Selo referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-A, ... e ..., sítos na freguesia de ..., concelho de ...;

- de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosas de Imóveis (IMT) referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-A, ... e ...-1, sítos na freguesia de..., concelho de ...;

- de Imposto do Selo referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial..., sítos na freguesia do ..., concelho do Porto;

- de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosas de Imóveis (IMT) referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sítos na freguesia do ..., concelho do Porto;

- de IMI n.º 2015... referente ao prédio urbano inscrito sob os artigos matriciais ...-C e ...-D, sítos na freguesia da ..., concelho da

Conforme resulta dos factos dados como provados, verifica-se que:

- o acto de liquidação adicional de IMT e Imposto do Selo referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-A, ... e ...-1, sítos na freguesia de ..., concelho de ... foi notificado no dia 28-01-2019, através do ofício n.º..., de 25-01-2019 do serviço de finanças de

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

- o acto de liquidação adicional de IMT e Imposto do Selo referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia do ..., concelho do Porto, foi notificado no dia 01-02-2019, através do ofício n.º 2019... de 30-01-2019 do Serviço de Finanças do Porto -... .

- a liquidação de IMI n.º 2015..., referente aos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ...-C e ...-D, sito na freguesia da ..., concelho da ..., indicou como data limite para pagamento do imposto o mês de Janeiro de 2019.

Tendo em consideração que:

- os actos de IMT e IS tinham um prazo de pagamento de 30 dias, após a respectiva notificação e o acto de liquidação de IMI podia ser pago até ao dia 31-01-2019, conforme foi indicado nos mesmos;

- o pedido de constituição de Tribunal Arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contado após o termo do prazo para pagamento das liquidações, conforme decorre do art.º 10.º/1/a) do RJAT;

- o pedido de constituição de Tribunal Arbitral relativo aos presentes autos deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa no dia 02-05-2019, sendo dia 01 de Maio, como se sabe, dia feriado;

ter-se-á de concluir necessariamente pela tempestividade de lide, e pela consequente improcedência da excepção ora em apreço.

ii. do fundo da causa

Conforme se indicou já, a Requerente imputa diversos vícios aos actos tributários objecto da presente acção arbitral, designadamente:

- a. caducidade do direito à liquidação;
- b. falta de competência para liquidar o imposto;
- c. falta de fundamentação por falta de identificação dos imóveis;
- d. incoerência de fundamentação dos actos face ao Relatório de inspecção tributária;

- e. ilegalidade das correções ao IMT, IS e IMI propostas pelos serviços de inspeção tributária, por errónea interpretação do Regime Jurídico dos FIIAH, da violação do princípio da tipicidade e verificação da destinação dos imóveis adquiridos ao arrendamento habitacional permanente;
- f. inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroactividade da lei e da protecção da confiança jurídica;
- g. falta de fundamentação da liquidação quanto ao apuramento dos juros compensatórios;
- h. falta dos pressupostos para liquidação dos juros compensatórios.

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

Deste modo, e não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à apreciação do vício supra-referido no ponto e., por ser aquele cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

*

É hoje pacífico que “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional (...) que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”².

² Cfr., p. ex., Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11.

No caso *sub iudice*, como a própria Requerida reconhece, as liquidações em causa, fundam-se no entendimento de que o Fundo a quem a Requerente sucedeu não observou o preceituado no n.º 6, na alínea a) do n.º 7, e no n.º 8, do artigo 8.º do Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, aprovado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, por não se ter efectivado o destino para os referidos imóveis de arrendamento habitacional permanente³.

O teor das referidas normas é o seguinte:

“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”.

Como se referiu já, e resulta do RIT, o fundamento exclusivo das liquidações oficiosas objecto da presente acção arbitral é a não verificação do pressuposto de todas as referidas normas, relativo à destinação dos prédios adquiridos ao arrendamento habitacional permanente.

Relativamente a este pressuposto, perfilha-se integralmente entendimento exposto pelo Tribunal Constitucional no Acórdão 175/2018, onde se pode ler:

³ Cfr. art.ºs 29 e 30.º da Resposta da Requerida.

“11. Em face dos enunciados constantes da alínea a) do n.º 7 e do n.º 8 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH, na versão resultante da Lei n.º 64-A/2008, a questão que se coloca é a seguinte: sendo o IMT e o Imposto de Selo, a que se referem as isenções ali previstas, impostos de obrigação única, bastar-se-á a condição legal a que tais isenções se encontram sujeitas — destinação do imóvel a arrendamento para habitação permanente — com a manifestação, por parte do sujeito passivo, da intenção de afetar o prédio adquirido a esse fim, de tal modo que, uma vez declarada essa intenção, se pode dizer que aquela condição se cumpriu e o evento tributário se completou?

Logo do ponto de vista da letra da lei (elemento literal), é possível sustentar-se a conclusão inversa: ao dispor que ficam isentas de IMT e IMI as aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos, quando realizadas pelos fundos, desde que destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, o legislador terá sujeitado a atribuição do benefício fiscal à efetiva disponibilização do imóvel adquirido para esse exclusivo fim e, como tal, a uma condição resolutiva cujo pressuposto se projeta necessariamente para além no momento em que tem lugar o facto tributário. É esse o sentido para que aponta o emprego do verbo destinar, que significa determinar antecipadamente o fim a dar a algo. Comportando uma dupla dimensão — subjetiva e objetiva —, a destinação implicada na condição aposta ao benefício tenderá a supor, a par da manifestação de uma vontade de correspondente sentido, a adoção de um comportamento revelador da vinculação do imóvel adquirido ao fim legalmente prescrito.

Tal conclusão parece sair reforçada ao encararmos o enunciado pela negativa, isto é, a partir das situações em que o mesmo se poderá dizer desatendido ou inobservado: linguisticamente, a obrigação de destinar exclusivamente um imóvel para arrendamento habitacional não poderia deixar de ter-se por *prima facie* violada caso o imóvel, em ato consecutivo ao da sua aquisição, fosse, por exemplo, alienado ou dado de arrendamento comercial; neste caso, estar-se-ia a dar ao prédio adquirido um destino diverso daquele que é imposto legalmente — e fora declarado — ao imóvel.

Mais decisivo do que elemento linguístico é, porém, o elemento racional ou teleológico — isto é, aquele que, na determinação do sentido do enunciado legal, manda atender à finalidade prosseguida pela norma interpretanda, isto é, à sua razão de ser (*ratio legis*).

Sabendo-se que a clarificação do espírito da lei que institui determinado regime não passa sem a identificação das situações a que a mesma procurou dar resposta (cf. Miguel Teixeira de Sousa, *Introdução ao Direito*, Coimbra: Almedina, 2012, pp. 366 ss.), é altura de retomar aqui o que ficou já dito a propósito das razões subjacentes à criação do regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH, em especial no âmbito tributário: tratou-se da consagração de um conjunto de benefícios fiscais destinados a incentivar investidores privados a, mediante a criação de fundos imobiliários, adquirir, para ulterior colocação no mercado de arrendamento, imóveis particulares cuja compra fora financiada através do recurso ao crédito à habitação, de forma a dar resposta à situação de um amplo conjunto de famílias que, no contexto da crise económico-financeira iniciada em 2008, haviam deixado de conseguir suportar o pagamento das correspondentes prestações, proporcionando-lhes, assim, a possibilidade de alienar as respetivas frações ao fundo, mantendo, ao mesmo tempo, a disponibilidade sobre o imóvel mediante a celebração, por renda de valor inferior ao daquelas prestações, de contratos de arrendamento com os fundos adquirentes.

Aqui residindo o ponto de referência do regime tributário instituído no artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, aprovado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, duas conclusões parecem-se impor-se desde já, com evidência, pelo menos, suficiente para afastar a possibilidade de ter por certa a caracterização como um facto instantâneo — e, por isso, integralmente pretérito — do evento tributário em causa nos presentes autos.

A primeira é a de que os benefícios fiscais consagrados naquele artigo 8.º são, não estáticos, mas dinâmicos, no sentido em que visam incentivar a prática do sucessivo conjunto de atos que integram o iter necessário à colocação no mercado de arrendamento habitacional de frações adquiridas pelos fundos imobiliários para esse fim, através do estabelecimento entre as vantagens fiscais em cada momento atribuídas e a atividade em concreto estimulada de uma relação de causa-efeito.

A segunda é a de que, no que toca aos benefícios consagrados na alínea a) do n.º 7 e no n.º 8 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, na versão aprovada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro — isenções de IMT e Imposto de selo —, a causa do benefício só pode residir na efetiva disponibilização do imóvel adquirido para arrendamento habitacional.

A atividade fomentada — isto é, a atividade cuja realização aquelas isenções se propõem incentivar — não é a mera aquisição do imóvel, ainda que acompanhada da declaração do propósito de o afetar ao arrendamento habitacional; é sim a colocação no mercado de arrendamento habitacional do imóvel adquirido, sendo essa, em definitivo, a atividade cujo exercício se pretendeu estimular através da concessão dos referidos benefícios. À luz da ratio subjacente ao regime tributário previsto para os FIIAH na própria Lei n.º 64-A/2008, dificilmente se compreenderia que o pressuposto das isenções concedidas em sede de IMT e de Imposto de Selo pudesse residir exclusivamente no animus do ato de aquisição do imóvel — isto é, pudesse bastar-se com a mera intenção, ainda que verídica e séria, expressa pelo fundo no ato de aquisição, de destinar ao arrendamento habitacional o imóvel adquirido —, independentemente de qual viesse a ser o destino efetivamente fixado ao prédio.

Pode, por isso, legitimamente duvidar-se de que, antes mesmo das alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, a mera declaração de vontade expressa no ato de aquisição pelo fundo, ainda que conforme à respetiva vontade real, constituísse, tal como entendeu o Tribunal a quo, o único pressuposto da condição — nesse caso necessariamente suspensiva — aposta aos benefícios concedidos na alínea a) do n.º 7 e no n.º 8 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH. Existe, pelo contrário, um conjunto suficientemente convincente de elementos que apontam para a ideia de que as isenções fiscais previstas naquelas disposições se encontravam sujeitas já a uma condição resolutiva, cujo pressuposto se projetava para além do facto tributário: a não disponibilização do imóvel para arrendamento habitacional do imóvel adquirido pelo fundo em momento ulterior ao da respetiva aquisição determinava a caducidade do benefício, com conseqüente renascimento da correspondente obrigação tributária.

12. Para sustentar a solução interpretativa extraída do artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, na versão aprovada pela Lei n.º 64-A/2008 — acolhida, de resto, em diversos outros acórdãos do Tribunal Arbitral (cf., a título ilustrativo, a decisão proferida pelo CAAD, no âmbito do Processo n.º 684/2015-T) —, são essencialmente dois argumentos apresentados na sentença recorrida.

Apelando ao elemento sistemático da interpretação, o primeiro argumento emerge do confronto entre os conceitos legais de destinação e afetação: que, para o legislador, «destinar um prédio exclusivamente a habitação» não equivale a afetá-lo a esse fim é conclusão para a qual, de

acordo com o Tribunal recorrido, aponta o n.º 7 do artigo 11.º do Código do IMT, em cuja alínea b) se prescreve, como causa de caducidade de certas das isenções previstas naquele Código, o facto de os imóveis não serem «afetos à habitação própria e permanente no prazo de seis meses a contar da data de aquisição».

O “lugar paralelo” invocado na sentença recorrida para demonstrar que, no complexo normativo em que se integra a norma interpretanda, “destinar” e “afetar” constituem conceitos utilizados pelo legislador de modo particularizado, para traduzir ou exprimir realidades diversas, perde grande parte da sua impressividade ao recuperarmos a versão do Código do IMT à data da criação do regime jurídico aplicável aos FIAH e às SIAH.

Com efeito, aquando da aprovação do Regime jurídico aplicável aos FIAH e às SIAH criado pela Lei n.º 64-A/2008, o n.º 7 do artigo 11.º do Código do IMT tinha uma redação, não apenas distinta daquela que lhe veio a ser dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, como, no segmento que aqui releva, em larga medida coincidente com aquela que viria a ser adotada no âmbito do artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIAH.

Tratava-se da redação conferida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, cujo teor era o seguinte: “[d]eixam de beneficiar igualmente de isenção e de redução de taxas previstas no artigo 9.º e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 17.º, quando aos bens for dado destino diferente daquele em que assentou o benefício, no prazo de seis anos a contar da data da aquisição, salvo no caso de venda”.

Quer isto significar que, mesmo para lá das conhecidas dificuldades de reconstituição da vontade do legislador, a convocação do n.º 7 do artigo 11.º do Código do IMT é insuficiente para sustentar, enquanto elemento sistemático da interpretação, a conclusão de que, ao empregar o termo “destinar” nas formulações insertas na Lei n.º 64-A/2008, o legislador teria pretendido excluir o sentido que adviria de uma eventual replicação do conceito de “afetar”, constante já daquela disposição. Ou, mais explicitamente ainda, de que, no pensamento unitário do legislador fiscal, contemporâneo da publicação da Lei n.º 64-A/2008, “destinar” e “afetar” correspondessem a conceitos de conteúdo diverso nos termos em que essa diversidade lhes foi apontada pelo Tribunal a quo.

O segundo argumento invocado na sentença recorrida prende-se com o sentido das alterações levadas a cabo pela Lei n.º 83-C/2013: ao impor, nos novos n.ºs 15 e 16 do artigo 8.º do Regime

jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH, um «prazo dentro do qual a mudança de destinação do imóvel implica também a perda da isenção», o legislador terá reconhecido que, «na ausência de tal prazo, a mudança de destinação não implicaria a perda da isenção».

Ora, da imposição *a posteriori* de um prazo dentro do qual a alteração do destino legalmente fixado para o imóvel implica a caducidade do benefício não pode inferir-se, *a contrario*, que, na ausência de tal prazo, a não afetação pura e simples do imóvel àquele fim não implicasse a perda da isenção. Trata-se aqui de um *non sequitur*, já que uma coisa não decorre necessariamente da outra.

O estabelecimento de um prazo dentro do qual o imóvel adquirido terá de ser efetivamente arrendado sob pena de caducidade das isenções — é o que decorre dos n.ºs 14 e 15, aditados pela Lei n.º 83-C/2013 ao artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH — não significa que, no âmbito da Lei n.º 64-A/2008, a disponibilização do imóvel para aquele fim não integrasse já a condição aposta ao benefício; significa sim que, em todos os casos em que o contrato de arrendamento não venha a ser efetivamente celebrado dentro daquele prazo, ainda que por causa não imputável ao fundo, o benefício caduca, renascendo a correspondente obrigação tributária.

Do mesmo modo, também o estabelecimento de um prazo dentro do qual o imóvel adquirido pelo fundo não pode ser alienado sob pena de caducidade das isenções — é o que estabelece o n.º 16 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH, na versão resultante das alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013 —, não significa que a efetiva colocação do prédio no mercado de arrendamento habitacional não fosse já legalmente exigida; significa sim que, mesmo que o imóvel haja sido efetivamente disponibilizado para arrendamento habitacional, o fundo é obrigado a conservar a propriedade do imóvel durante aquele prazo, ainda que a celebração efetiva do contrato de arrendamento se haja frustrado por razões atinentes à retração do próprio mercado e, portanto, por causas que lhe não sejam imputáveis.

Em suma: mesmo atentando nos argumentos invocados na sentença recorrida, encontramos-nos longe de poder afirmar com segurança que o pressuposto de aplicação da norma excecional isentiva — destinação do imóvel a arrendamento para habitação permanente — tinha, na versão aprovada pela Lei n.º 64-A/2008, a mesma natureza instantânea que o ato de aquisição do imóvel; o conjunto de elementos acima considerados aponta, ao invés, para a conclusão de que

se tratava, já então, de um facto tributário complexo de formação sucessiva, que apenas se completava com a efetiva disponibilização do imóvel adquirido para a finalidade estabelecida no âmbito da condição aposta ao benefício. (...)

14. De acordo como entendimento sufragado pelo Tribunal a quo, tanto o facto tributário em discussão nos autos — aquisição do imóvel pelo fundo imobiliário, aqui recorrido —, como a condição aposta às isenções previstas no artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIIAH — destinação do imóvel a arrendamento para habitação permanente —, completaram-se integralmente no âmbito da vigência do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, na versão aprovada pela Lei n.º 64-A/2008, constituindo, por isso, relativamente à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, factos jurídicos-tributários passados ou pretéritos. Daí que, ao sujeitá-los à aplicação dos novos pressupostos previstos para aquelas isenções nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, aditados pela Lei n.º 83-C/2013, a norma constante do n.º 2 do respetivo artigo 236.º fosse autenticamente retroativa: fazendo caducar a isenção prevista no artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, em caso de alienação do imóvel adquirido dentro dos três anos subsequentes à respetiva entrada em vigor, o n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 originava a extinção de um benefício fiscal plenamente consolidado no domínio da lei antiga, agravando a situação tributária do fundo imobiliário adquirente em termos incompatíveis com a proibição constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

Tendo sido diversa a caracterização a que, em alternativa, se admitiu poder ser plausivelmente sujeita a condição aposta às isenções previstas no artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, dificilmente tal conclusão poderia ser neste momento integralmente secundada.

Em face da solução consagrada no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, o primeiro aspeto que cumpre esclarecer é o de que não se trata de uma norma de natureza interpretativa, isto é, de uma norma que, «por contraposição à lei inovadora, visa ou declara pretender fixar apenas o sentido correto de um ato normativo anterior» (cf. Acórdão n.º 27/2017).

Ao invés das leis interpretativas propriamente ditas – que, apesar de formal e inerentemente retroativas, se limitam a fixar uma das interpretações já admitidas pela lei anterior, declarando apenas o direito anterior, a norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 veio

fixar uma solução que não era de todo extraível, sequer como um dos seus possíveis sentidos, da lei anterior, constituindo, por isso, direito novo.

Com efeito, ali se prescreve a aplicação dos novos pressupostos da isenção em matéria de IMT e de Imposto de Selo, resultantes do aditamento ao artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH dos seus atuais n.ºs 15 a 17, à celebração de contrato de arrendamento para habitação permanente dentro dos três anos subsequentes ao momento do ingresso do imóvel adquirido no património do fundo e a conservação do imóvel na propriedade do fundo dentro do mesmo prazo, às aquisições realizadas sob a vigência da Lei n.º 64-A/2008, estipulando-se concomitantemente, ainda que para o futuro, um prazo dentro do qual tais pressupostos carecem de ser preenchidos sob pena de caducidade do benefício.

O segundo aspeto a clarificar prende-se com a estrutura do evento tributário atingido retroativamente pela lei nova.

Este, conforme visto já, é integrado pelo facto jurídico sujeito a IMT e a Imposto de selo à aquisição do direito de propriedade de bens imóveis, e pela condição aposta às isenções fiscais legalmente previstas à destinação do imóvel adquirido exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

Enquanto o primeiro, surgindo isolado no tempo, é de verificação instantânea é o que decorre do facto de os impostos sobre o património serem impostos de obrigação única, a segunda tinha, já no âmbito da Lei n.º 64-A/2008, não apenas natureza resolutiva, como carácter prospetivo: se, em momento subsequente à respetiva aquisição pelo fundo, o imóvel adquirido não viesse a ser disponibilizado para arrendamento habitacional, o benefício caducaria, ressurgindo a obrigação tributária.

Uma vez que, no âmbito da Lei n.º 64-A/2008, o pressuposto integrativo da condição resolutiva aposta aos benefícios se projetava já necessariamente para o futuro, não é possível afirmar, através da mera análise dos dados normativos relevantes, que a norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 atinja factos completados ao abrigo da lei anterior e seja, por isso, autenticamente retroativa. Tal conclusão pressuporia que o facto jurídico-tributário, globalmente considerado, se pudesse dizer integralmente ocorrido ao abrigo da lei antiga (a Lei n.º 64-A/2008), o que, em face do carácter prospetivo da condição resolutiva aposta ao benefício, não pode, conforme se viu, ser afirmado, pelo menos com a segurança necessária ao

reconhecimento do desvalor constitucional correspondente à violação da proibição das leis fiscais retroativas, consagrada no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. (...)

17. 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 de 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 de 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 de 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”*.

*

Aqui chegados, cumpre ter presente a aplicação, ao caso, das normas relativas ao ónus da prova.

No caso, o ónus da prova dos factos que justificam as liquidações oficiosas ora sindicadas, impende sobre a Autoridade Tributária, já que nos termos do art.º 74.º/1 da LGT, *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*.

Assim, como se refere no Acórdão do TCA-Norte de 26-04-2018, proferido no processo 01762/11.5BEPRT, *“Sobre a administração tributária recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional e sobre o sujeito passivo recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à anulação dessa liquidação – artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.”*.

Deste modo, tendo a AT fundado a sua actuação na caducidade das isenções de IMT, IS e IMI previstas nos n.º 6, 7 e 8 do art.º 8.º Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, incumbe àquela o ónus de demonstrar e provar os pressupostos de tal caducidade, i.e., e no que para o caso interessa, a não destinação dos imóveis

adquiridos pelo Fundo a quem a Requerente sucedeu, ao arrendamento habitacional permanente.

Tendo em conta que, como se viu já:

- a condição simultaneamente necessária e suficiente para atribuição das isenções em causa é a efectiva disponibilização dos imóveis para tal efeito;

- nada se previa, no regime aplicável, 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;

aquilo que, em suma, incumbia à AT demonstrar, para preencher ónus probatório que, nos termos previamente referidos, lhe assistia, era que todos e cada um dos imóveis relativamente aos quais concluiu pela caducidade das isenções, foi alienado sem ter sido previamente disponibilizado para arrendamento habitacional permanente, ou que sem que tenha chegado a ser efectivamente celebrado qualquer contrato, por causa imputável ao Fundo, não se bastando, assim, tal demonstração com a prova de que não foi efectivamente celebrado qualquer contrato de arrendamento e/ou de que o prédio foi vendido.

Descendo ao caso concreto, o que se verifica é que a referida prova não foi feita. Face aos factos dados como provados, não é possível concluir que os imóveis em causa não tenham sido disponibilizados para arrendamento habitacional permanente, mas, única e justamente, que relativamente a parte deles não foi celebrado qualquer contrato de arrendamento, e que, também parte deles foram sendo alienados ao longo dos anos.

Ora, a AT é expressa desde o RIT em afirmar que não procedeu à aplicação 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 FIIAH, introduzido por tal Lei, razão pela qual, desde logo, não cumpre emitir pronúncia sobre a constitucionalidade de tais normas.

Assim, à luz da redacção original do referido Regime, interpretado nos termos expostos pelo Tribunal Constitucional, deverá concluir que nada se previa, no regime aplicável, 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, pelo que se terá de julgar que a AT não logrou demonstrar os pressupostos das liquidações oficiosas que operou, e que ora se syndica.

De resto, a própria AT parece reconhecer isso mesmo no RIT, podendo ler-se, na página 21 deste que “*considera-se que apenas 151 dos imóveis destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, foram efetivamente arrendados pelo Fundo, para o fim em causa*”⁴.

Não obstará a tal juízo, o disposto no art.º 14.º/3 do EBF aplicável, que dispõe que “*Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa 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.*”.

Com efeito, a norma em questão não será aplicável à situação *sub iudice*, por esta estar regulada por um regime especial, incompatível com a referida norma, que é de carácter geral.

Tal incompatibilidade, decorre da circunstância de o regime jurídico aplicável aos FIIAH, como se viu, não ter por condição dos benefícios fiscais aí consagrados a circunstância de o imóvel permanecer na propriedade do fundo adquirente durante um certo prazo, de onde resultaria que, aplicando-se o referido art.º 14.º/3 do EBF, os FIIAH’s tivessem que ficar proprietários dos imóveis que adquirissem para a eternidade, sob pena de alienando-o, fosse quando fosse, perderem os benefícios concedidos, o que, notoriamente, julga-se, não poderá ter sido intenção de um legislador razoável.

Assim, tal como alega a Requerente, deverá entender-se que o artigo 14.º/3 do EBF, ora em apreço, apenas será aplicável aos benefícios fiscais cujo regime preveja a destinação à directa realização dos fins dos adquirentes por um dado prazo.

Não obsta, igualmente, ao concluído, a circunstância de os imóveis terem sido adquiridos pelo Fundo a quem a Requerente sucedeu, a um mesmo transmitente (o Banco E...), enquadrada pela AT como um “*pressuposto primordial*” da Lei, porquanto não é possível – e a AT não o faz – estabelecer qualquer correspondência entre esse suposto pressuposto e a letra da Lei, motivo, possivelmente, pelo qual a Requerida, em sede arbitral, não esgrimiou qualquer argumentação a tal respeito.

⁴ Sublinhado nosso.

Deste modo, e face a todo o exposto, deverá concluir-se pela ilegalidade das liquidações objecto da presente acção arbitral, que deverão, como tal, ser anuladas, procedendo o pedido arbitral e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações adicionais anuladas é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto parcialmente anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular as liquidações de IMT, IS e IMI objecto da presente acção arbitral e identificadas na Parte I do presente acórdão arbitral;
- b) Condenar a AT na restituição do imposto indevidamente pago por força das liquidações ora anuladas, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima definidos;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante fixado *infra*.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 523.280,36, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.956,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 02 de Março de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Cristina Aragão Seia)

O Árbitro Vogal

(João Taborda da Gama)