

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 375/2020-T

Tema: REFIIAH – Caducidade da isenção de IMT

Sumário: A norma contida no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em conjugação com o n.º 15 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIA, na versão decorrente das alterações levadas a cabo pela aludida Lei, de acordo com a qual as isenções em sede de IMT e de Imposto de Selo previstas nos n.ºs 7, alínea *a*), e 8, daquele artigo 8.º caducam se o imóvel adquirido não for arrendado no prazo de três anos, contados de 1 de janeiro de 2014, é inconstitucional por violação do princípio da proteção da confiança (art. 2.º da CRP).

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 17 de julho de 2020 a contribuinte A..., S.A. (doravante designado por Contribuinte ou “Requerente”), NIF..., com sede na ..., n.º..., ...-... Algés, na qualidade de sociedade gestora e em representação do B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO PARA ARRENDAMENTO HABITACIONAL, com o número de identificação fiscal ..., requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 20 de julho de 2020.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceitado nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 16 de novembro de 2020.
5. Por despacho de 18.11.2020, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
6. O Contribuinte prescindiu da apresentação das suas alegações em 18.11.2020.
7. A AT prescindiu da apresentação das suas alegações em 02.12.2020.
8. Pretende o Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) com os n.ºs ..., ... e ... e conseqüente reembolso do montante pago acrescido de juros indemnizatórios.

II.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Em face da necessidade premente de conceber uma resposta eficaz e imediata face à conjuntura económico-financeira, o legislador introduziu no ordenamento jurídico português a figura dos FIIAH, tendo consagrado o regime especial aplicável aos mesmos (*cf.* artigos 102.º e seguintes da Lei n.º 64-4/2008, de 31 de Dezembro - Orçamento do Estado para 2009).
2. Em matéria tributária, o legislador concedeu aos FIIAH uma panóplia de benefícios fiscais, substancialmente mais expressivos do que os previstos para os restantes fundos de investimento imobiliário.
3. Neste âmbito, refira-se a isenção de IMT prevista no n.º 7 do artigo 8.º do regime especial em análise, de acordo com a qual se determinou a isenção em sede deste imposto nas seguintes operações:
 - a. Aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos "*destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente*", pelos fundos de investimento;

b. Aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas de prédios urbanos "*destinados a habitação própria e permanente*", efetuadas por particulares, em resultado do "*exercício da opinião de compra (...) pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos*".

4. Em conformidade com o exposto, resultava evidente da redação da norma que a aplicação daqueles benefícios fiscais, em IMT, na esfera dos FIAAH não se encontrava subordinada a qualquer condição de cariz temporal, bastando, para o efeito, a mera observância do facto tributário, *i.e.* o ato de aquisição do direito de propriedade sobre os imóveis.
5. Não obstante, o Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) introduziu alterações relevantes ao regime fiscal aplicável aos FIAAH, estabelecendo, nomeadamente, novos condicionalismos para a atribuição de benefícios fiscais às operações realizadas por este tipo de fundos de investimento imobiliário.
6. Neste contexto, importa trazer à colação o n.º 14 acrescido ao anteriormente referido artigo 8.º, que veio determinar que, para efeitos de aplicação da isenção de IMT acima expendida, "*considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passaram a integrar o património do fundo [...]*" - norma aditada pelo artigo 235.º da Lei n.º 83-C/2013.
7. E, no âmbito destas alterações, o legislador previu, ainda, uma norma de carácter transitório, dispondo que as novas regras, além de serem aplicáveis aos prédios urbanos adquiridos pelos fundos de investimento a partir de 1 de Janeiro de 2014, deveriam ser, igualmente, aplicáveis a "*[...] prédios que tenham sido adquiridos por FIAAH antes de 1 de Janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de Janeiro de 2014*" (sublinhado nosso) – *cf.* artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013.

8. Ora, a alteração promovida pelas normas acima descritas assumiu assim um carácter marcadamente retroativo, estipulando condições ou requisitos adicionais para a aplicação de benefícios fiscais a operações realizadas no passado - as quais tinham já sido objeto daqueles benefícios.
9. Em face do exposto, importa inferir que a norma que fundamentou as liquidações *sub judice* - i.e. o artigo 236.º da Lei n.º 82-C/2013, de 31 de Dezembro - atenta contra o princípio constitucional da não retroatividade da lei fiscal, conforme consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP.
10. No caso concreto aqui em análise, é forçoso concluir que as operações de aquisição dos imóveis *sub judice*, realizadas antes de 1 de Janeiro de 2014, já tinham produzido todos os seus efeitos, legais e fiscais, ao abrigo do anterior regime jurídico consagrado para os FIIAH.
11. Nestes termos, tendo em atenção que, para efeitos de tributação em IMT, deve ser atendido o momento em que ocorre o facto tributário que gera a liquidação deste imposto, dúvidas não podem restar sobre o carácter (ilegal) retroativo da norma de carácter transitório aditada ao regime especial dos FIIAH.
12. Atento o que ficou demonstrado, à previsão legislativa da norma transitória subjaz uma retroatividade de tipologia autêntica e, conseqüentemente, inconstitucional.
13. Por conseguinte, esta norma transitória, que determinou a aplicação dos novos requisitos e condições à isenção de IMT aplicada a operações realizadas no passado - que haviam beneficiado já daquela isenção - é manifestamente ilegal porque contrária ao princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, expressamente consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP.
14. E, como tal, a alegada caducidade das isenções de IMT aplicadas às operações de aquisição de bens imóveis realizadas pelo Fundo e as (conseqüentes) liquidações retroativas de imposto, objeto dos presentes autos, não podem ser aceites, porque contrárias à lei.

II.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Com a aprovação e entrada em vigor da LOE 2014, o legislador manteve o regime do regime jurídico dos FIIAH, concretizando, o destino efetivo dos prédios, o prazo em que os Fundos deveriam comprovar esse destino e que prédios é que estão abrangidos pelas normas aditadas.
2. Assim, a partir de 1 de Janeiro de 2014, a isenção de IMT dos imóveis integrados no Fundo tendo em vista o arrendamento foi alargada até 2015, contudo, para efeitos de cumprimento do pressuposto de arrendamento para habitação permanente, passou a ser exigida prova da existência de contrato de arrendamento.
3. Em rigor, a lei não estabeleceu nenhum novo requisito, mas apenas fixou um prazo para cumprimento desse requisito.
4. Não ocorrendo o arrendamento dos imóveis, finalidade para a qual foram adquiridos, tal determina a caducidade da isenção concedida, por violação da **ratio legis** da norma de isenção fiscal.
5. A interpretação defendida pela Requerente não tem qualquer correspondência com a letra da lei nem atende às regras e princípios gerais de interpretação consignados no art. 9º do Código Civil, aplicável *ex vi* o nº 1 do art. 11º da LGT, designadamente, ao elemento sistemático, histórico e teleológico das normas de isenção em reporte – a norma de isenção de IMT a que se referem os nºs 6, 7 e 8 do art. 8º do Regime Jurídico dos FIIAH.
6. No caso dos presentes autos, atento o Regime Especial dos FIIAH, tendo ocorrido a caducidade da isenção por via da aplicação do disposto no art. 8.º, n.º 15, do Regime dos FIIAH, nem sequer se coloca a questão da retroatividade ou não da norma prevista no artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12.
7. Consistindo a isenção fiscal numa medida extraordinária que tem subjacente um *conjunto de interesses públicos extrafiscais* relevantes que permitem afastar a tributação-regra do imposto, pelo que haverá que os identificar, bem como as *situações factuais* que se devem ter em conta na prossecução desses objetivos, os quais, sublinhe-se, encontram-se na previsão da norma de isenção contida nos nºs 6, 7 e 8 do art. 8º do Regime Tributário dos FIIAH.

8. Relativamente à questão da inconstitucionalidade, dispõe o invocado artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”.
9. Sendo entendimento sufragado pela doutrina e pela jurisprudência que o referido preceito normativo apenas proíbe a retroatividade autêntica ou própria da lei fiscal abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010).
10. O que a lei nova veio fazer, antes, 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.
11. 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.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

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

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se é constitucionalmente ilegítima, designadamente por violação da proibição de retroatividade fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma constante 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 15 do artigo 8.º do regime jurídico aplicável aos FIIAH, na versão decorrente da aludida Lei n.º 83-C/2013, por dela resultar que, caso os prédios adquiridos na vigência da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, não sejam objeto de contrato de arrendamento no prazo de três anos, contados a partir de 1 de janeiro de 2014, os FIIAH perdem o direito à isenção de IMT e de Imposto de Selo prevista no artigo 8.º, n.ºs 7, alínea a), e 8, do Regime jurídico aplicável aos FIIAH, aprovado por aquela Lei.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Fundo aqui representado pela Requerente, foi constituído, em 19 de Novembro de 2009, como Fundo de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (“FIIAH”), ao

abrigo do Regime Especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (“REFIIAH”).

2. Através de Escritura pública celebrada em 21/06/2013 a Requerente adquiriu a fração ..., sito na freguesia ..., concelho do Entroncamento, tendo beneficiado da isenção de IMT ao abrigo do REFIIAH.

3. Através de Escritura pública celebrada em 31/12/2012 a Requerente adquiriu a fração U-...-C, sito na freguesia de ..., concelho do Entroncamento, tendo beneficiado da isenção de IMT ao abrigo do REFIIAH.

4. Através de Escritura pública celebrada em 31/12/2012 a Requerente adquiriu a fração U-...-C, sito na freguesia de ..., concelho do Entroncamento, tendo beneficiado da isenção de IMT ao abrigo do REFIIAH.

5. Entre 01.01.2014 e 31.12.2017 os três prédios atrás indicados não foram objeto de contrato de arrendamento para habitação permanente.

6. Em 22 de Abril de 2020, através dos Ofícios n.º..., n.º ... e n.º ..., a Requerente foi notificada de que a isenção de IMT que havia sido concedida aquando da celebração das escrituras públicas e consagrada no REFIIAH, caducou (art. 8º, n.º15 do REFIIAH) e, o Fundo foi notificada da liquidação e, para no prazo de 30 dias, efetuar o pagamento do IMT em falta mediante a solicitação das correspondentes guias para pagamento.

7. Foram emitidos os Documentos Únicos de Cobrança correspondente às liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) com os n.ºs ..., ... e ..., no montante global de € 4.702,84.

8. Em 15-05-2020 a Requerente efetuou o pagamento das liquidações referidas.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 8 são dados como assentes pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 3 do pedido de constituição do Tribunal), pela posição assumida pelas partes nos autos.

V. Do Direito

Face à factualidade em análise nos presentes autos e aos articulados das partes, a questão que se impõe conhecer está em apreciar a norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro e a sua compatibilidade, ou não, com o previsto no art. 103º, n.º3 da CRP (proibição de aplicação retroativa da lei fiscal) e com o previsto no art. 2º da CRP (princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica).

Importa começar por fazer o respetivo enquadramento jurídico. Para o efeito, por se revelar esclarecedor citamos o Ac. do TC n.º489/2018 de 09.10.2018, que aqui reproduzimos:

“[...]

A Lei do Orçamento de Estado de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31-12) aprovou, nos artigos 102.º a 104.º, um regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (denominados FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), incluindo o mesmo um artigo (8.º) sobre o respetivo regime tributário, cujos n.ºs 7 e 8 relevam para o caso dos autos [...]:

«Artigo 102.º

Objeto

É aprovado o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), que faz parte integrante da presente lei, e que consta dos artigos seguintes.

Artigo 103.º

Âmbito

O regime constante da presente secção é aplicável a FIIAH ou SIIAH constituídos durante os cinco anos subseqüentes à entrada em vigor da presente lei e aos imóveis por estes adquiridos no mesmo período.

Artigo 104.º

Regime jurídico

1 – A constituição e o funcionamento dos FIIAH, bem como a comercialização das respetivas unidades de participação, regem-se pelo disposto no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de março, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 252/2003, de 17 de outubro, 13/2005, de 7 de janeiro, e 357-A/2007, de 31 de outubro, e subsidiariamente, pelo disposto no Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 61/2002, de 20 de março, 38/2003, de 8 de março, 107/2003, de 4 de junho, 183/2003, de 19 de agosto, 66/2004, de 24 de março, 52/2006, de 15 de março, 219/2006, de 2 de novembro, e 357-A/2007, de 31 de outubro, com as especificidades constantes dos artigos seguintes:

“Artigo 1.º

Denominação e características

1 – Os fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional integram na sua denominação a expressão 'fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional' ou a abreviatura FIIAH.

2 – Só os FIIAH podem integrar na sua denominação as expressões referidas no número anterior.

3 – São FIIAH os fundos que se constituam com as características mencionadas nos artigos 2.º a 6.º do presente regime jurídico e que adotem essa denominação.

[...]

Artigo 8.º

Regime tributário

1 – [...]

2 – [...]

3 – [...]

4 – [...]

5 – [...]

6 – [...]

7 – **Ficam isentos do IMT:**

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

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

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.**

9 – [...]

10 – [...]

11 – [...]

12 – [...]

13 – [...]'’».

Por seu turno, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2014) introduziu, através do artigo 235.º, alterações àquele regime, aditando ao referido artigo 8.º os seus números 14 e 16, nos termos seguintes (destaques nossos):

«**Artigo 235.º**

Alteração ao regime fiscal dos fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional

O 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, passa a ter a seguinte redação:

[...]

1 – Ficam isentos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FIIAH constituídos entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2015, que operem de acordo com a legislação nacional e com observância das condições previstas nos artigos anteriores.

[...]

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.»

A mesma Lei n.º 83-C/2013, no seu artigo 236.º, em simultâneo com as suprarreferidas alterações, estabeleceu o seguinte regime transitório:

«Artigo 236.º

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

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

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

Ainda com pertinência para o objeto em discussão, recorde-se que o IMT constitui o imposto municipal sobre a transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional, conforme dispõem os artigos 1.º e 2.º do Código do IMT, aprovado pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 85/2017, de 18 de agosto. Tal imposto é devido pelo adquirente no momento da transmissão (artigos 4.º e 5.º), sendo que o aludido Código prevê situações generalizadas de isenção de pagamento do imposto, nas circunstâncias previstas nos seus artigos 6.º a 11.º.

[...]” (ênfase e sublinhado no original).

Face ao alegado pela Requerente, a primeira questão prende-se com a natureza retroativa, ou não, do disposto no art. 236.º, n.º2 da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Relativamente a esta questão perfilha-se integralmente a interpretação consignada no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º175/2018 de 02.04.2018:

“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 FIIAH e às SIIAH.

Com efeito, aquando da aprovação do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH 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 FIIAH.

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.

13. A razão pela qual se impõe proceder aqui à exata caracterização do pressuposto que integra a condição aposta aos benefícios fiscais consagrados no 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, prende-se com a relevância da estrutura do facto tributário em face da proibição da retroatividade fiscal, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Até à explicitação no texto da Constituição da proibição da retroatividade em matéria fiscal, levada a cabo no âmbito da revisão no âmbito da revisão constitucional de 1997, o Tribunal Constitucional vinha aferindo a constitucionalidade das leis fiscais retroativas com recurso ao método de ponderação inerente ao controlo da constitucionalidade das leis baseado no princípio da proteção da confiança. No desenvolvimento da orientação fixada no Parecer da Comissão Constitucional n.º 25/81 (Pareceres da Comissão Constitucional, 16º Vol., p.257), firmou-se na jurisprudência constitucional o entendimento segundo o qual a retroatividade das leis fiscais seria constitucionalmente legítima sempre que não ferisse «de forma inadmissível ou intolerável, a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados; ou que não trai[sse], de forma arbitrária e injustificada, as expectativas juridicamente tuteladas e criadas na esfera jurídica dos cidadãos ao abrigo das disposições vigentes à data da ocorrência dos factos que as geraram» (cf. Acórdãos n.ºs 41/90 e 1006/96).

Procurando lançar luz sobre a ambiguidade e a incerteza que, em razão dos critérios necessariamente fluídos de controlo, vinha caracterizando a jurisprudência constitucional em matéria de leis fiscais retroativas (neste sentido, cf. Acórdão n.º 128/2009), o legislador constituinte optou por consagrar, em termos tão enfáticos quanto precisos, a proibição de cobrança de impostos reactivos, objetivando-a no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

Após tal alteração, o Tribunal passou a interpretar a proibição de leis fiscais retroativas não já na base ponderativa em que o vinha fazendo até 1997 ³/₄ isto é, em função das circunstâncias informadoras da relação jurídico-tributária afetada pela aplicação da nova lei ³/₄, mas antes em termos objetivos, informados pela contraposição entre retroatividade autêntica (ou pura) e retroatividade inautêntica (ou impura) ou retrospectividade: de acordo com o entendimento desde então reiteradamente expresso na jurisprudência do Tribunal, a

proibição de retroatividade em matéria de impostos consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, apenas abrange as situações de retroatividade autêntica, mas não já as de retroatividade inautêntica e de retrospectividade (cf., a título de exemplo, os Acórdãos n.º 128/2009, n.º 85/2010, n.º 399/2010).

Reproduzindo a formulação já anteriormente seguida no Acórdão n.º 67/2012, tal entendimento foi sintetizado no Acórdão n.º 85/2013, tirado em Plenário, nos termos seguintes:

«2. Conforme se disse, o tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Esta norma constitucional dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Sendo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito.

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.

É neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v.g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

Pese embora o entendimento recentemente preconizado no Acórdão n.º 171/2017 — de acordo com o qual «o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição deve ser interpretado como estabelecendo um princípio (...) de não-retroatividade da lei fiscal», sujeito ao «método de ponderação que tem sido reservado para os casos de retroatividade dita inautêntica» —, continua a poder retirar-se da orientação desde há muito sufragada na jurisprudência deste Tribunal que a proibição da retroatividade fiscal consagrada no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, para além de «sancionar, de forma automática», «a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares» (Acórdão n.º 128/2009), apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo somente os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular produziu já todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga; excluídas do âmbito de aplicação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, encontram-se, por isso, as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, isto é, aquelas em que a lei nova é aplicada

a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede com as normas fiscais que produzem um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga, continuando a formar-se sob a vigência da nova lei (cf. Acórdão n.º 267/2017, bem como os Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013, que, por sua vez, remetem para os Acórdãos n.ºs 128/2009, 85/2010 e 399/2010).

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 $\frac{3}{4}$, 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 $\frac{3}{4}$ a 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 $\frac{3}{4}$, 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 $\frac{3}{4}$ aquisição do direito de propriedade de bens imóveis $\frac{3}{4}$, e pela condição aposta às isenções fiscais legalmente previstas $\frac{3}{4}$ destinação do imóvel adquirido exclusivamente a arrendamento para habitação permanente.

Enquanto o primeiro, surgindo isolado no tempo, é de verificação instantânea $\frac{3}{4}$ é o que decorre do facto de os impostos sobre o património serem impostos de obrigação única $\frac{3}{4}$, a segunda tinha, já no âmbito da Lei n.º 64-A/2008, não apenas natureza resolutive, 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 resolutive 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.”

Tendo em conta a interpretação do TC que citámos e aderimos, o benefício fiscal, previsto no art. 8º, n.º7, al. a) da Lei n.º64A/2008 de 31 de Dezembro, tem uma natureza dinâmica (visa incentivar a prática de um sucessivo conjunto de atos) e está sujeito a uma condição resolutiva (disponibilização do imóvel para arrendamento habitacional) que se projeta para além dos factos tributários ocorridos em 2012 e 2013. Porquanto, a lei nova (Lei 83-C/2013 de 31.12) veio aplicar-se a factos de 2012 e 2013, mas cujos efeitos perduram.

Em conclusão, tal como decidido no Ac. do TC n.º175/2018, não se verifica no caso em apreço uma situação de aplicação retroativa da lei fiscal proibida pelo art. 103º, n.º3 da CRP.

Resta agora analisar o segundo vício apontado pela Requerente. Será que o disposto na norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte em que exige o arrendamento para habitação própria e permanente dos imóveis no prazo de três anos sob a cominação da caducidade do benefício fiscal concedido, viola o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídica (art. 2º da CRP)?

O Tribunal Constitucional já apreciou, pelo menos, três vezes o disposto n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em conjugação com o n.º 16 do artigo 8.º do regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH (Ac. do TC n.º 175/2018 de 05.04.2018; Ac. n.º 489/2018 de 09.10.2018 e Ac. n.º 622/2019 de 23.10.2019). Nos três Acórdãos foi proferido um juízo de inconstitucionalidade.

É verdade que no caso em apreço não está em causa o disposto no n.º 16 do artigo 8.º do regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIAH, mas sim o disposto no n.º 15 do art. 8º deste regime. Não obstante, os fundamentos materiais e formais jurídicos que conduziram ao juízo de inconstitucionalidade nos Acórdão citados, não divergem do caso em apreço, razão pela

qual, não encontramos motivos para nos afastar do sentido decisório dos três Acórdãos do TC citados.

A violação do princípio da confiança e da segurança jurídica decorrente do constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro foi primeiramente analisada pelo Ac. do TC n.º 175/2018 de 05.04.2018, a cuja fundamentação aderimos e passamos a citar:

“15. A conclusão de que a norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 não é, pelo menos com evidência pressuposta pelo acionamento da proibição consagrada no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, autenticamente retroativa, não é suficiente, porém, para concluir pela respetiva conformidade constitucional.

E isto porque, nos casos de retroatividade inautêntica ou imprópria ^{3/4} isto é, os respeitantes a normas que preveem, de forma inovadora, consequências jurídicas para situações que se constituíram antes da sua entrada em vigor, mas que se mantêm (ou podem manter-se) nessa data ^{3/4}, tem este Tribunal reiteradamente sublinhado que, também no âmbito tributário, as mutações da ordem jurídica não podem atingir as expetativas criadas ao abrigo da lei antiga em termos incompatíveis com aquele mínimo de certeza e de segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º da Constituição.

Tal entendimento, que coloca sob incidência dos limites decorrentes do princípio da proteção da confiança as situações de retroatividade inautêntica, foi sintetizado no Acórdão n.º 128/2009, já referido, onde a tal propósito se escreve do seguinte:

«Conforme sublinhado na jurisprudência constitucional, a proibição expressa da retroatividade da lei fiscal não tornou inútil a eventual aplicação, a matérias de natureza tributária, do parâmetro da proteção da confiança. Como diz Casalta Nabais, (Cfr. “Direito Fiscal”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, p. 149) a proteção da confiança não foi absorvida pelo novo preceito constitucional. Ao textualizar a proibição de normas fiscais retroativas, a Constituição conferiu uma especial corporização ao princípio, corporização essa que se traduz na necessária ausência de ponderações sempre que ocorram casos [de leis tributárias] que sejam retroativas em sentido próprio ou autêntico. Nesses casos – nos quais, recorde-se, se não inclui o presente - não há lugar a ponderações: a norma retroativa é, por força do n.º 3 do artigo 103º, inconstitucional. Mas tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou

exaurido a «utilidade» do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroatividade imprópria, ou até de não retroatividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança».

Ora, é essa, justamente, a questão de constitucionalidade suscitada pela norma sob fiscalização.

Ao adicionar ao pressuposto originariamente previsto para a isenção $\frac{3}{4}$ destinação do imóvel adquirido exclusivamente a arrendamento para habitação permanente $\frac{3}{4}$ os novos pressupostos resultantes do aditamento ao artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH dos seus atuais n.ºs 14 a 16 $\frac{3}{4}$ a exigência de celebração efetiva de contrato de arrendamento para habitação e de não alienação do mesmo dentro de certo prazo $\frac{3}{4}$, a norma do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 alcança e agrava a condição resolutiva aposta ao benefício, que vinha do passado, originando, com isso, um caso de retroatividade inautêntica.

Apesar de não se encontrar sob incidência da proibição da retroatividade fiscal consagrada no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição — e de não ser, por isso, sancionável de forma automática, nos termos em que o são as situações de retroatividade autêntica —, a norma constante do n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013 apenas poderá ser considerada constitucionalmente conforme se, em face dos elementos que integram a relação jurídico-tributária atingida, for de concluir que a aplicação da nova disciplina jurídica a factos iniciados sob a vigência da lei antiga é compatível com as exigências que, em caso de mutação da ordem jurídica, o legislador ordinário é obrigado a respeitar por força do princípio da proteção da confiança.

Enquanto refração do princípio do Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da Constituição, o princípio da tutela da confiança vem sendo densificado na jurisprudência constitucional nos termos seguintes:

«Para que [a confiança] seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

a) a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) *quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição)».*

De acordo com tal formulação, seguida no Acórdão n.º 287/90 e retomada no Acórdão n.º 128/2009, atrás citado, a lesão da confiança constitucionalmente censurável pressupõe, por força daquele primeiro critério, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos destinatários expectativas de continuidade, que essas expectativas sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões e, por último, que os particulares tenham feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do “comportamento estadual”, que possam sair frustrados por mutações normativas do ordenamento com que os destinatários das normas não pudessem razoavelmente contar.

Deste ponto de vista — importa esclarecê-lo desde já —, é irrelevante que o prazo de três anos, previsto no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, seja um prazo futuro, isto é, que apenas se inicia com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, a 1 de janeiro de 2014. O que releva no plano da confrontação da norma impugnada com o princípio da tutela da confiança é, em si mesma, a integração de novos pressupostos na condição resolutiva aposta ao benefício: é o facto de, por força da retroatividade imposta no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, as isenções concedidas ao abrigo do artigo 8.º, n.º 7, alínea a), e n.º 8, do Regime jurídico aplicável aos FIAAH, na versão aprovada pela Lei n.º 64-A/2008, caducarem não apenas se o imóvel adquirido não for disponibilizado para arrendamento habitacional em momento ulterior ao da respetiva aquisição, mas ainda se, não obstante aquela disponibilização, nenhum contrato de arrendamento vier a ser efetivamente celebrado por razões não imputáveis ao fundo e/ou o imóvel adquirido acabar por ser alienado na sequência dessa impossibilidade, dentro dos três anos subsequentes à entrada em vigor da nova lei.

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.

Não se descortinando qualquer interesse constitucionalmente protegido cuja salvaguarda pudesse justificar a lesão da confiança dos fundos imobiliários na manutenção do regime fiscal contemporâneo do ato de aquisição dos imóveis, é de concluir pela inconstitucionalidade, por violação do princípio da tutela da confiança, da norma constante 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 e às SIIAH, na versão decorrente da aludida Lei n.º 83-C/2013, por dela resultar que os prédios adquiridos na vigência da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, têm de ser efetivamente arrendados num prazo fixo, sem que possam ser vendidos na hipótese de o contrato de arrendamento não vir a ser celebrado, sob pena de caducidade da isenção.”

O alargamento das causas de caducidade dos benefícios fiscais – no caso dos prédios adquiridos não serem arrendados no prazo de 3 anos – constitui uma violação da segurança e confiança jurídica (art. 2º da CRP), uma vez que a mesma não era previsível nem antecipável à data em que as aquisições foram efetuadas. Alega a Requerida que este regime legal, desde o início da sua aprovação, tem como fito principal o arrendamento para habitação permanente e por isso a imposição de um prazo, para o realizar, não é suscetível de defraudar qualquer expectativa legítima de tutela jurídica. Sucede que, a imposição de um prazo de três anos findo o qual a isenção caduca, independentemente das diligências efetuadas com este propósito, não era exetável de acordo com a versão antiga da lei.

Face ao exposto, afigura-se-nos inconstitucional a norma contida no n.º 2 do artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, em conjugação com o n.º 15 do artigo 8.º do Regime jurídico aplicável aos FIIAH e às SIIA, na versão decorrente das alterações levadas a cabo pela aludida Lei, de acordo com a qual as isenções em sede de IMT e de Imposto de Selo previstas nos n.ºs 7, alínea a), e 8, daquele artigo 8.º caducam se o imóvel adquirido não for arrendado no prazo de três anos, contados de 1 de janeiro de 2014. Assim, a norma citada não deve ser aplicada (art. 204º da CRP), razão pela qual as liquidações impugnadas carecem de base legal, o que tem como consequência a anulação das mesmas.

No que concerne aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT "*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*".

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, n.º1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cf. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530).

A AT está sujeita ao princípio da legalidade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT), não podendo deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (art. 281.º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (art. 18.º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso.

Um dos pressupostos para que possa ser exigido pagamento de juros indemnizatórios é a existência de um erro dos serviços, que no caso em apreço não existe porque não estava na sua disponibilidade atuar de modo diferente. Por isso, deve improceder o pedido da Requerente, nesta parte. Neste sentido cf. Ac. do STA de 01.06.2016, proc. n.º 01352/14, Ac. do STA de 22.03.2017, proc. n.º 0471/14 e Ac. do STA de 30.10.2019, proc. n.º 01344/11.1 BELRS.

Mais se refere que o pedido não se enquadra à luz do artigo 43º, n.º3, al. d) da LGT porque, tal como se referiu atrás, não está em causa o disposto no n.º 16 do artigo 8.º do regime jurídico aplicável aos FIAH e às SIAH, mas sim o disposto no n.º 15 do art. 8º deste regime, sobre o qual ainda não foi proferido um juízo de inconstitucionalidade, transitado em julgado, por parte do Tribunal Constitucional.

O pagamento de juros indemnizatórios não deve, pois, ter lugar, improcedendo, assim, o pedido de juros indemnizatórios.

III. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) com os n.ºs ..., ... e ... e em consequência anular estas liquidações;
- b) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €4.702,84 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* 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 o valor da taxa de arbitragem em €612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente 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 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Para efeitos do disposto no artigo 17º, n.º 3 do RJAT, determina-se a notificação ao Ministério Público da presente decisão arbitral.

Lisboa, 06 de abril de 2021

O Árbitro

(André Festas da Silva)
