

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 189/2020-T

Tema: Legitimidade processual de terceiro adquirente de imóveis, que efetua o pagamento de IS e IMT, para impugnar as liquidações subjacentes e pedir o reembolso dos impostos.

Sumário:

I – Os fundos de investimento imobiliário fechados para arrendamento habitacional são entidades sem personalidade jurídica e à sua dissolução e liquidação não é aplicável a disciplina que regula a extinção das sociedades comerciais por transferência global do seu património no artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais, nem nenhum outro regime especial que preveja que a transmissão global do seu património, efetuada no âmbito da sua liquidação, tenha o efeito de transmitir dívidas ou direitos atinentes a relações jurídico-tributárias.

II – A adquirente por transmissão global do património, dos direitos e obrigações de fundo de investimento imobiliário fechado para arrendamento habitacional, que tenha pago impostos liquidados a esse fundo de investimento, não tem legitimidade para impugnar judicialmente, ou no foro arbitral tributário, aqueles atos de liquidação, nem para pedir o reembolso das quantias que pagou, a efetuar em caso de procedência da impugnação, porque a eficácia da cessão da posição do fundo de investimento, como sujeito passivo das relações jurídico-tributárias, quando exista, é ineficaz relativamente à Fazenda Pública, fora dos casos previstos na lei.

DECISÃO ARBITRAL

Nuno Maldonado Sousa, árbitro das listas do CAAD designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o tribunal arbitral singular, constituído em 05-08-2020, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

I. Relatório

1. A A..., LDA., sociedade com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...- ...Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para apreciar a legalidade dos atos de liquidação:

- a) de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no valor de 31.346,92 € e juros compensatórios no valor de 7.403,11, totalizando 38.750,03 €, relativos aos anos de 2012 e 2013;
- b) de Imposto do Selo (“I.S.”) números ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e..., relativos aos anos de 2012 e 2013, dos quais resulta o valor total de 16.337,92 €.

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

2. O pedido de **constituição do tribunal arbitral** foi aceite pelo Presidente do CAAD em 20-03-2020 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na mesma data.

Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral com árbitro singular o signatário, que manifestou a aceitação do encargo no prazo legal. Em 06-07-2020 as partes foram notificadas desta designação e não manifestaram intenção de recusar a designação do árbitro, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 05-08-2020. O prazo desta arbitragem foi prorrogado por períodos de 2 meses, por despachos de 31-01-2021, 23-06-2021 e 23-08-2021. Note-se que termos do artigo 6.º-B, n.º 1 da Lei n.º 1-A/2020 de 19-03, aditado pela Lei n.º 4-B/2021 de 1 de fevereiro e do artigo 6.º da Lei n.º 13-B/2021 de 5 de abril, o prazo para a prática de atos neste processo, ficou suspenso entre 22-01-2021 e 06-04-2021, totalizando 76 dias (11+28+31+6= 76 dias).

3. A Requerente peticiona¹ nestes autos a anulação das liquidações de IMT e respetivos juros e de Imposto do Selo, já identificadas. Sustenta a sua legitimidade processual na qualidade, que invoca, de sucessora, por transmissão global do património, dos direitos e obrigações do “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional”, que figura nos atos de liquidação como sujeito passivo. Para justificar o pedido anulatório e de pagamento de juros, invoca que, nessa qualidade pagou os impostos liquidados e que por isso tem direito à sua anulação. Baseou o seu pedido de anulação na caducidade do direito à liquidação, que afirma ser de 4 anos, por aplicação das disposições da LGT (45.º e 46.º, *ex-vi* 31.º do CIMT e 39.º-1 CIS) e não de 8 anos como foi aplicado pela AT, para além de esta fazer errada aplicação do regime fiscal aplicável aos fundos de investimento imobiliário fechado para arrendamento habitacional e de incumprir com o ónus da prova em matéria de caducidade das isenções concedidas e de interpretar deficientemente o regime que disciplina esta vicissitude. Sustentou também a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, por falta de preenchimento dos pressupostos exigidos pela LGT.

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou Resposta, mas teve oportunidade de manifestar a sua posição nas alegações e sustenta a tempestividade das liquidações, por não lhes ser aplicável a disciplina própria das liquidações adicionais, frisando a distinção entre o formulário que atesta a submissão prévia da transmissão pelo sujeito passivo aos serviços da AT para possibilitar o ato translativo, no qual é mencionado que o valor do imposto é “zero”, relativamente à liquidação propriamente dita, em que é apurado imposto a pagar, nos termos das normas de incidência. Sustenta também a correção com que foi feita a aplicação do regime dos FIIAH pelos seus Serviços e a inaplicabilidade dos juros peticionados.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em subordinação com as normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT e é competente. O pedido de pronúncia arbitral

¹ Nesta decisão utiliza-se o acrónimo “PPA” para designar o requerimento inicial da Requerente.

é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do já referido regime.

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

Por despacho de 04-10-2021 este tribunal arbitral, convidou a Requerente e a Requerida para em dez dias exercerem o seu direito de contraditório, e se pronunciarem relativamente à questão da ilegitimidade da Requerente, facultando-lhes projeto desta decisão, nos termos da norma do artigo 3.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicável *ex-vi* artigo 29.º-1-e) do RJAT e da norma do artigo 16.º-a) deste Regime Jurídico. A Requerente não se pronunciou e a Requerida manifestou concordância com a orientação que o tribunal submeteu às partes.

O processo não enferma de nulidades pelo que cumpre decidi-lo.

III. Fundamentação

III (a) – Matéria de facto

Com relevância para esta decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. O fundo “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional” era um fundo de investimento imobiliário fechado para arrendamento habitacional, de subscrição particular, o qual foi constituído em 06-06-2012 e era representado e gerido pela sociedade C...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento. [PPA, 2.º, 15.º]
- B. A sociedade “C... – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A.” adquiriu, em 2012 e 2013, os prédios urbanos, afetos à habitação, a que se referem os atos tributários que são objeto de impugnação nesta ação, com vista a integrá-los no património do FUNDO DE INVESTIMENTO. [PPA, 16.º]
- C. Em 06.04.2017 o Fundo B... foi dissolvido e liquidado por decisão da sua entidade gestora, administradora e representante do Fundo, a C...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A.” e as suas contas foram encerradas em 05-04-2017, por escritura pública celebrada no cartório em Lisboa, do notário D... . [PPA, 3.º: doc. 5].

- D. Na escritura de liquidação de 06-04-2017 a entidade gestora, administradora e representante do Fundo, a C...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A., declarou que o valor líquido do Fundo de Investimento era de 17.997.068,09 € e discriminou o correspondente ativo composto por 129 verbas em documento complementar, que faz parte da citada escritura que se encontra nos autos. [PPA, 3.º: doc. 5].
- E. Também na citada escritura a entidade gestora, administradora e representante do Fundo de Investimento, a C...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A., declarou transmitir à Requerente os bens identificados no documento complementar de 06-04-2017.
- F. Em 04-01-2019 foi expedida notificação dirigida ao representante legal “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional”, que foi recebido no Banco E... em 04-01-2019, da decisão do Diretor de Finanças de Lisboa de correções relativamente a IMT e a I.S., em resultado de inspeção tributária levada a efeito em cumprimento das ordens de serviço OI 2018..., 2018..., 2018..., 2018... e 2018... e realizada pelos serviços de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa. [PA1, p. 47 e segs.]
- G. Em 14-03-2019 foi liquidado ao Fundo de Investimento, IMT correspondente a 16 operações de aquisição de direito de propriedade pelo Fundo de Investimento ao Banco F..., com o valor global de 2.042.240,00 €, imposto a pagar de 31.346,92 € e juros compensatórios de 7.403,11 € (PA2, pp. 129-142).
- H. Em 14-03-2019 foi liquidado ao Fundo de Investimento, I.S. correspondente a 16 operações de aquisição de direito de propriedade pelo Fundo de Investimento ao Banco F..., com o valor global de 2.042.240,00 € e imposto a pagar de 16.337, 92 € (PA2, pp. 138-142).
- I. Em 14-03-2019 a Requerente efetuou pagamento ao Estado por referência ao documento de cobrança n.º ..., relativo ao Imposto Municipal sobre Transmissões, no montante de 38 750,03 € (PPA, 26.º: doc. 7).

- J. Em 14-03-2019 a Requerente efetuou pagamento ao Estado por referência ao documento de cobrança n.º..., relativo ao Imposto Selo Sobre Transmissões Gratuitas, no montante de 16 337,92 € (PPA, 26.º: doc. 8).
- K. Em 01-07-2019 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os atos de liquidação do IMT e IS junto do serviço de finanças do ... (PPA, 27.º: doc. 9; PA1, p. 2 a PA2, p. 175).
- L. Em 16-12-2019 foi proferida decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa proposta pela Requerente que foi notificada à Requerente e ao seu Ilustre mandatário por ofícios datados de 14-11-2019 (PA2, fls. 189-191).

Não se provou:

- Que tenha sido *acordada* a transferência global do património do FUNDO a favor da A..., Lda. (3.º PPA), porque essa afirmação não consta da escritura pública de transmissão.
- Que tenha sido na *qualidade de sucessora universal* do Fundo que a Requerente tenha procedido ao pagamento dos atos tributários postos em crise, porque essa qualidade não consta de qualquer documento nos autos.
- Que no dia 7 de janeiro de 2019, a Requerente, em representação do Fundo, tenha sido notificada do relatório de inspeção tributária (20.º PPA), pois, como se pode ler no documento, este foi endereçado ao “B...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional” e foi recebido pelo Banco E..., S.A. e não pela Requerente (PA).
- Que no decurso da ação inspetiva realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, relativamente aos anos de 2012 a 2016, foi a Requerente, em representação do Fundo, notificada do projeto de relatório de inspeção tributária no qual foram projetadas correções em sede de IMT, IS e IMI, por não haver qualquer documentação nos autos que permita sustentar essa afirmação.
- Que na sequência da ação inspetiva os “Documentos Únicos de Cobrança” destinados a cobrar os atos de liquidação de IMT e IS identificados nos autos, foram

notificados à Requerente por não haver qualquer documentação nos autos que permita sustentar essa afirmação. Com efeito, os documentos em causa não aparentam ter sido sujeitos a notificação; trata-se afinal dos documentos que recolhem as declarações do sujeito passivo e efetuam a liquidação com base nessas declarações e que constituem também guia para pagamento e estão emitidos com referência ao FUNDO como sujeito passivo e tendo como entidade alienante o Banco F..., S.A.

- Por ter sentido conclusivo, não se assentou que a Requerente tenha sido sucessora universal do Fundo ou sucessora nos direitos e obrigações do Fundo extinto, como a Requerente afirmou em 5.º e 6.º do PPA.

O julgamento da matéria de facto assentou na prova documental trazida aos autos pela Requerente e pela que consta do processo administrativo que foi junto. A prova documental foi apreciada à luz da experiência do tribunal. Não se identificaram outras alegações de factos relevantes, da qual se excluem, obviamente, as conclusões e invocação de direito pelas partes.

III (b) – O direito

A legitimidade da Requerente

A Requerente peticiona a anulação das liquidações de IMT e de IS que foram feitas ao FUNDO; quer dizer, a Requerente não é o sujeito passivo das relações jurídico-tributárias subjacentes às liquidações impugnadas e retratada nestes autos, pois não tem a posição de contribuinte, que era o próprio Fundo de Investimento, nem assume o papel de substituto ou responsável, cuja legitimidade processual é expressamente reconhecida nos termos na norma do artigo 9.º-1 do CPPT. Não lhe sendo atribuída legitimidade geral, há que verificar se a Requerente detém um interesse legalmente protegido. Esta situação tem natureza particular pois exige a verificação, em cada caso, de existir na esfera jurídica do requerente um legítimo interesse para o qual a lei preveja proteção específica.

A Requerente afirma, a este propósito, que tem legitimidade processual, por se sucessora nos direitos e obrigações do Fundo de Investimento extinto, qualidade que adquiriu

quando foi feita a transferência global do património do Fundo de Investimento a favor da Requerente.

Os fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) têm a sua disciplina prevista no regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH)² e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pela Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro (artigos 102.º-104.º) e a sua constituição e funcionamento regeu-se, sucessivamente, pelo disposto no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002 e, mais modernamente, pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo³, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro.

Nos termos do RGOIC designadamente do artigo 2.º-1-u) e do artigo 5.º do RGOIC os organismos de investimento coletivo assumem uma de duas formas: (i) os fundos de investimento, com forma contratual, que são patrimónios autónomos, sem personalidade jurídica; (ii) e as sociedades de investimento coletivo. A dissolução dos fundos de investimento é feita nos termos do artigo 42.º do RGOIC que apenas contempla 3 formas de o fazer: (i) por decurso do prazo; (ii) por decisão da entidade gestora; (iii) por deliberação da assembleia de participantes. Destas normas é possível afirmar com segurança que a dissolução do Fundo de Investimento foi feita por decisão da entidade gestora, e a transferência do património é-lhe logicamente posterior, quer dizer, a dissolução foi decidida e, em momento logicamente subsequente, os liquidatários do Fundo de Investimento transmitiram o ativo para a Requerente.

Importa perceber se a transmissão de património para a Requerente é uma operação que transfira para a sua esfera patrimonial todas as situações jurídicas em que a entidade dissolvida era parte.

A liquidação por transmissão global está prevista para as sociedades comerciais no artigo 148.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais e a lei é clara no sentido dessa transmissão incluir as dívidas fiscais (148.º-2 e 147.º-2 do mesmo Código). Contudo, esta transferência global de património está prevista como forma de liquidação apenas para as

² Nesta peça designa-se pelo forma abreviada “RegFIIAH” o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH), aprovado pela Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro.

³ O Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo é designado, também, por RGOIC.

sociedades comerciais, não havendo previsão semelhante para as pessoas singulares nem para outras entidades sem personalidade jurídica. É claro que é possível transmitir um conjunto de direitos e de obrigações, mas todas elas estão sujeitas a identificação expressa, não havendo transferência de direitos e obrigações inerentes se a lei não prever expressamente essa hipótese.

O regime da transmissão de posições jurídicas de conteúdo tributário afasta-se marcadamente da solução adotada no direito civil, em que essas operações são feitas com grande liberdade face ao cedido. Com efeito, a Lei Geral Tributária, nas normas do artigo 29.º-1 e 29.º-3, impede a cessão de créditos tributários ou de obrigações tributárias, apenas ressalvando os casos previstos na lei, de que o citado artigo 148.º-2 do CSC parece ser um exemplo. Note-se que a sub-rogação, no caso de pagamento de imposto por terceiro obedece ao mesmo princípio, de inexistência de liberdade do contribuinte conferir determinadas prerrogativas a terceiro que o substitua na obrigação de pagamento. O CPPT é claro nesta matéria e exige que o terceiro que pretenda ficar sub-rogado nas garantias e privilégios de que gozava o crédito fiscal, requeira previamente essa sua pretensão (91.º-1 CPPT), em sentido diverso do regime do direito comum, que permite que o devedor sub-rogue o terceiro que satisfizesse a sua dívida, mesmo sem o consentimento do credor originário (590.º-1 do Código Civil).

Na situação dos autos a transferência de direitos e de obrigações do Fundo de Investimento para a Requerente não foi individualizada no documento que a titula e, ainda que essa individualização existisse, a LGT não permite a transmissão de créditos e de obrigações tributárias, nas normas do artigo 29.º, n.º 1 e n.º 3 o que tornaria esse negócio jurídico ineficaz relativamente ao sujeito ativo.

Neste quadro fáctico e jurídico e considerando que a ilegitimidade é uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, que gera a absolvição da instância (artigo 89.º-4-e do CPTA), há que absolver a Requerida da instância, ficando prejudicada a apreciação dos pedidos da Requerente.

IV – Decisão

Nos termos e pelos fundamentos aduzidos, decide este Tribunal Arbitral absolver a Requerida da instância e condenar a Requerente nas custas do processo.

V - Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 55.087,95 (cinquenta e cinco mil e oitenta e sete euros e noventa e cinco cêntimos).

VI – Custas

O valor da taxa de arbitragem foi fixado em € 2.142.00 € (dois mil, cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de outubro de 2021

O Árbitro

(Nuno Maldonado Sousa)