

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 677/2016-T**

**Tema: IMT – Isenção – Fundos de Investimento Imobiliário.**

Acordam os Árbitros José Baeta de Queiroz, António Alberto Franco e Diogo Leite de Campos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A..., NIPC ... representado por B... - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA, NIPC ... (doravante apenas designada por Requerente), com sede no ..., n.º ..., Lisboa, apresentou, em 10-11-2016, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou ATA).

2. O requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito de reclamação dos actos de liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosas de Imóveis (IMT), sob os n.ºs ... e ..., com o conseqüente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-11-2016.

**3.1.** O 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 b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

**3.2.** Em 11-01-2017 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

**3.3.** 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 26-01-2017.

**3.4.** Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

**4.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o requerente alega, em síntese, o seguinte:

Ser um Fundo de Investimento Imobiliário Aberto, constituído e a operar nos termos previstos no Regime jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário.

Ter adquirido dois imóveis em 15-12-2015, tendo, previamente às aquisições, apresentado as respectivas declarações para liquidação – Modelo 1, na sequência do que a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as notas de liquidação objecto do presente processo, em que foi aplicada a taxa de imposto de 3,25%, fruto da aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção então vigente que estipulava que “são reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública...”.

Sustenta, todavia, que tais transmissões deveriam ter sido isentas de IMT com base no disposto no artigo 1.º do DL 1/87, de 3 janeiro, sendo certo que o DL 287/2003, de 12 de novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, previu no seu artigo 31.º, n.º 3 que todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa se

consideram como referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas.

De qualquer modo, defende o requerente que as isenções e reduções de taxa previstas nos artigos 46.º e 49.º do EBF são aplicáveis não aos imóveis adquiridos por fundos de investimento imobiliário, mas antes aos imóveis adquiridos a estes.

Não tendo o artigo 1.º do DL 1/87 cessado ou sido revogado, encontra-se em vigor na ordem jurídica.

Conclui, por isso, o requerente pela ilegalidade das liquidações objecto do pedido arbitral.

**5.** A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, invocando, em síntese o seguinte:

Das alterações ao artigo 49.º do EBF, decorre que a isenção de IMI e IMT restringir-se-ia, em 2010, aos fundos de investimento imobiliário abertos, posteriormente alargar-se-ia aos fundos fechados de subscrição pública, evoluindo, em 2014, para a redução de taxas par metade às aquisições de imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário abertos e fechados de subscrição pública, culminando com a eliminação da isenção para todos os fundos de investimento imobiliário.

Daí decorre que, embora admitindo-se a ambiguidade da expressão de imóveis “integrados” constante nas sucessivas redacções do artigo 46.º/49.º do EBF, o âmbito de incidência subjectiva do n.º 1 do artigo 49.º abrange unicamente os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

Por outro lado, não parece que se mantenha em vigor o artigo 1.º do DL1/87, de 3 de janeiro, que refere estarem isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora, não tendo o artigo 31.º, n.º 3 do DL 287/2003, de 12 de novembro, a virtualidade de manter a isenção de IMT para as aquisições de imóveis efectuadas por todos os fundos de investimento, independentemente de se tratar de fundos abertos, fechados e mistos, consoante a composição de unidades de participação.

Acresce que, ainda que o n.º 2 do artigo 46.º do EBF tenha sido posteriormente revogado, resulta da alínea j) do artigo 88.º da Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro, a isenção de IMT não se aplicar a todos os fundos de investimento imobiliário.

Nesta medida, não se afigura que se mantenha em vigor a isenção prevista no artigo 1.º do DL 1/87. Aliás, a ser como propugna o requerente, aplicar-se-ia a isenção de IMT a todas as aquisições imóveis efectuadas por todos os fundos de investimento, abertos, fechados e mistos, desde 1987 à presente data, ainda que a Lei 7-A/2006, de 30 de março tenha revogado o artigo 49.º do EBF, o que não aceita.

Conclui, por isso, a requerida pela legalidade dos actos de liquidação de contestados pelo requerente que deverão, assim, ser mantidos.

6. Por despacho de 02-03-2017, foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT.

7. As partes apresentaram alegações, tendo mantido as posições vertidas nos respectivos articulados.

## **II – SANEAMENTO**

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

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

8.3. O processo não enferma de nulidades.

8.4. A cumulação de pedidos é legal.

8.5. Não foram suscitadas excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

## **III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO**

### **III.1. Matéria de facto**

#### **9. Matéria de facto**

**9.1.** Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, os seguintes factos:

- a) O Requerente é um Fundo de Investimento Imobiliário Aberto, constituído e a operar nos termos previstos no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo DL 60/2002 de 20 de março;
- b) Em 15-12-2015 o Requerente adquiriu dois prédios urbanos sitos na freguesia de ..., Lisboa, inscritos na matriz urbana sob os artigos ... e ..., respectivamente;
- c) No dia 14-12-2015 o Requerente apresentou as “Declarações para Liquidação – Modelo 1”, relativamente àquelas aquisições;
- d) Com a mesma data de 14-12-2015, a ATA emitiu as notas de liquidação de IMT com os n.ºs ... e ..., tendo sido liquidado IMT à taxa de 3,25%, fruto da aplicação do artigo 49.º, n.º1 do EBF;
- e) Os impostos liquidados foram pagos pelo Requerente em 14-12-2015;
- f) O Requerente apresentou reclamação graciosa das referidas liquidações em 13-04-2016;
- g) Em 10-11-2016 o requerente não tinha ainda sido notificado de qualquer resposta naquela reclamação.

## **9.2. Fundamentação da matéria de facto:**

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida.

**9.3.** Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

## **III.2. Matéria de Direito**

Conforme resulta do pedido arbitral, o requerente manifestou a sua inconformidade com os actos de liquidação impugnados, por entender, em suma, beneficiarem as aquisições de

imóveis que efectuou da isenção contemplada no artigo 1.º do DL 1/87, de 3 de janeiro, sustentando a requerida não estar a mesma vigente.

Vejamos então:

É assente que o requerente é um Fundo de Investimento Imobiliário Aberto.

Tendo em vista a constituição de condições tendentes à criação de fundos de investimento, o legislador através do DL 1/87, de 3 de janeiro, estipulou no seu artigo 1.º que *“são isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora”*.

Norma que não suscita dúvidas interpretativas, dela decorrendo literalmente que se pretendeu que a aquisição de imóveis destinadas a integrar qualquer tipo de fundo de investimento imobiliário beneficiasse de isenção de imposto de sisa.

Na sequência da reforma da tributação do património levada a cabo pelo DL 287/2003, de 12 de novembro e que, nesse âmbito, revogou o Código do Imposto Municipal de Sisa, estabeleceu aquele diploma no n.º 2 do artigo 28.º que:

- *“todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente”*.

Tendo ainda determinado no n.º 6 do artigo 31.º que:

- *“mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT.”*

Do que vem de expor-se resulta inequívoco que as aquisições de imóveis destinadas a integrar qualquer tipo de fundo de investimento imobiliário, que até então beneficiavam de isenção de imposto de sisa, passaram a usufruir da mesma isenção, agora em sede de IMT.

Sucedo que, entretanto, a Lei do Orçamento de Estado de 2007 – Lei 53-A/2007, de 29 de dezembro, veio a, no seu artigo 82.º, alterar o artigo 46.º do EBF, o qual passou a estipular: *“1- Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - Os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário, mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis reduzidas para metade”.*

É com base nesta nova redacção do artigo 46.º do EBF (entretanto renumerado como 49.º) e na subsequente evolução legislativa a que o mesmo foi sujeito, que a requerida sustenta não estar em vigor a isenção prevista no artigo 1.º do DL1/87.

A questão está, pois, em determinar se ocorreu, ou não, a revogação – ainda que tácita – daquela isenção.

Para resposta ao que teremos de nos socorrer do artigo 7.º do Código Civil que, em matéria de cessação de vigência de lei, estipula que *“quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei”.*

Quanto à eventual vigência temporária do DL1/87, de 3 de janeiro é indiscutível que o mesmo não contém qualquer disposição nesse sentido, pelo que, a não ter sido revogado por qualquer outro diploma, manter-se-á hoje plenamente vigente.

Diga-se, desde já, que não se descortina no ordenamento jurídico-fiscal qualquer norma que a tenha revogado expressamente.

A única referência clara a tal revogação consta da Proposta de Lei do Governo dirigida à Assembleia da República, no âmbito do Orçamento de Estado – PL 478/2006, de 13 de outubro de 2006 – no sentido de ser revogado o referido DL 1/87, de 3 de janeiro, proposta essa que não foi aprovada.

É por isso, indiscutível não estar a isenção ali contemplada expressamente revogada.

Restará apurar se porventura terá ocorrido a sua revogação tácita, fruto, designadamente, das aludidas alterações legislativas ao artigo 46.º (49.º) do EBF, por incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou pela circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior (artigo 7.º, n.º 2 do C. Civil).

Avança-se, desde já, que também por esta via não se vislumbra ter ocorrido tal revogação, subscrevendo-se na íntegra, o que se decidiu na decisão arbitral n.º 544/2016, de 28-04-2017, em que a requerente é a mesma do presente processo: *“bem pelo contrário, uma leitura conjunta da nova disposição do artigo 46.º do EBF e da regra precedente do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, permite razoavelmente concluir que a partir da entrada em vigor da nova redação do artigo 46.º do EBF passariam a estar isentas do IMT, não apenas as aquisições de bens imóveis levadas a cabo por sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário com o intuito de as mesmas passarem a integrar esses fundos – tal como estabelecido na regra precedente – como também os prédios integrados nos fundos imobiliários – tal como estabelecido naquele artigo 46.º do EBF. Por outras palavras, a isenção de IMT valeria doravante quer para imóveis adquiridos para virem a integrar fundos imobiliários, como até então se estabelecia, quer para esses mesmos imóveis se e enquanto integrados em fundos imobiliários, nos termos do artigo 46.º do EBF. No primeiro caso, a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel. No segundo caso a isenção seria aplicável sempre que o*

*fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel. Assim, é forçoso concluir-se pela inexistência de uma incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes”.*

*Mais do que isso, “a isenção do actual artigo 49.º do EBF, mesmo na sua versão atenuada de redução das taxas de IMT para metade, constitui um suplemento não despiciendo e não redundante relativamente à isenção estabelecida pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro. Trata-se de uma isenção estrutural e teleologicamente distinta desta última, cuja introdução e manutenção na ordem jurídica assenta numa distinta valoração de política fiscal”.*

*Concluindo-se que “também atendendo ao último dos critérios do artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, se dirá que a simples introdução da isenção do artigo 46.º do EBF dificilmente poderá ser interpretada como uma medida de revogação e substituição da isenção criada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro. Por um lado, resulta das considerações precedentes que o artigo 46.º do EBF não veio regular toda a matéria constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87. Em rigor, é introduzida uma nova isenção para além da já existente, a qual permanece intocada. Por outro lado, o EBF não tem o monopólio dos benefícios fiscais, podendo os mesmos ser consagrados e subsistir em legislação avulsa. Pense-se, por exemplo, nos benefícios fiscais constantes do Código Fiscal do Investimento”.*

Donde se tem de concluir que a isenção prevista no aludido artigo 1.º do DL 1/87, no âmbito do imposto de sisa e hoje do IMT (face ao que estabelece, como se referiu, o DL 287/2003), está vigente, do que resulta estarem isentas de IMT as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora, como sucede com as ora em apreço.

Assiste, desse modo, razão ao requerente, impondo-se declarar a ilegalidade dos actos de liquidação impugnados.

## **JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Além da restituição do imposto indevidamente pago, pretende o requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no artigo 43.º da LGT, o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial – ou em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

No caso em apreço, ocorreu, de facto, erro imputável à AT na liquidação em crise que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Pelo que assiste ao requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, declarar a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pelo requerente, anulando-se os actos de liquidação de IMT, com os n.ºs ... e ... .
- b) Condenar a Administração Tributária Aduaneira a restituir ao requerente o montante de imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 71.500,00 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.448,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de junho de 2017.

O Árbitro Presidente

(José Baeta de Queiroz)

O Árbitro Vogal

(António Alberto Franco)

O Árbitro Vogal

(Diogo Leite de Campos)