

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 580/2017-T

Tema: IMT - Fundo de Investimento Imobiliário – Isenção.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Arlindo José Francisco e Dr. Jesuíno Alcântara Martins (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-01-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO A..., contribuinte fiscal n.º..., doravante designado por “Fundo”, representado pela sua sociedade gestora B...- Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Mobiliário, S.A., com sede no ..., n.º ... -..., ...-... Lisboa, com o número único de matrícula e pessoa colectiva ... (doravante simplesmente “Requerente”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende a apreciação da legalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ... e n.º..., no valor de € 71.418,75 e de € 416.081,25, respectivamente, ambas datadas de 7 de Setembro de 2017.

A Requerente pede ainda a devolução da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-11-2017.

Nos termos 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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 27-12-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 17-01-2018.

Em 17-01-2018, a Administração Tributária e Aduaneira foi notificada para responder, mas não apresentou Resposta, nem apresentou processo administrativo, no prazo previsto no artigo 17.º do RJAT.

Por despacho de 27-02-2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e indicada data para a decisão.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Fundo de Investimento Imobiliário Aberto A... opera nos termos previstos nos artigos 204.º e seguintes do Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro;
- b) Em 08-09-2017, a Requerente, sociedade gestora do Fundo, adquiriu para este a propriedade plena do prédio urbano com o artigo matricial U-..., inscrito na matriz predial da freguesia de ..., sito na ..., n.º ... - ..., destinado a armazéns e actividade industrial (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- c) Em 08-09-2017, a Requerente, sociedade gestora do Fundo, adquiriu para este a propriedade plena do prédio urbano com o artigo matricial U-..., inscrito na matriz predial da freguesia de..., sito na ... n.º..., ..., ...-... Amadora, destinado a armazéns e actividade industrial (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) Relativamente à aquisição do prédio com o artigo matricial U-... foi efectuada a liquidação de IMT n.º..., de 07-09-2017, no valor de € 71.418,75 (documento n.º 1);
- e) Relativamente à aquisição do prédio com o artigo matricial U-... foi efectuada a liquidação de IMT n.º..., de 07-09-2017, no valor de € 416.081,25 (documento n.º 1);
- f) Em 07-09-2017, o Fundo efetuou o pagamento das quantias liquidadas (documento n.º 1);
- g) Em 02-11-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

A questão que é objecto do presente processo é a de saber se as aquisições dos prédios efectuadas pelo Fundo estão isentas de IMT.

As liquidações impugnadas fizeram aplicaram da taxa de 6,5% prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT para a *«aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas»*.

A Requerente defende que é aplicável às aquisições a isenção prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, que estabelece que *“são isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora.”*

Defende a Requerente que, no Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, e cujo artigo 31.º, n.º 3 revogou o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões ou Doações, estabeleceu-se, no artigo 28.º, n.º 2, 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»*.

Refere ainda a Requerente que o n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, estabelece 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».

As aquisições referidas enquadram-se na previsão do referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, pelo que, se esta norma se mantiver em vigor, será aplicável a isenção, reportada ao IMT, por força destas normas do Decreto-Lei n.º 287/2003.

O regime da cessação da vigência da lei está previsto no artigo 7.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

Artigo 7.º

Cessaçãõ da vigência da lei

1. *Quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei.*
2. *A revogaçãõ pode resultar de declaraçãõ expressa, da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.*
3. *A lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador.*
4. *A revogaçãõ da lei revogatória não importa o renascimento da lei que esta revogara.*

Não foi prevista vigência temporária para o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, pelo que a eventual cessação da sua vigência só pode resultar de revogaçãõ por outra lei, como decorre do n.º 1 deste artigo 7.º do Código Civil.

3.1. Revogaçãõ expressa

Não ocorreu revogaçãõ expressa, designadamente antes ou com o EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

Na verdade, a aprovaçãõ do EBF foi precedida de uma reapreciaçãõ global dos benefícios fiscais, que foi iniciada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento do Estado para 1989), que no seu artigo 49.º revogou vários benefícios fiscais, inclusivamente

o previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 1/87, mas não o previsto no artigo 1.º, que aqui está em causa.

A lista dos benefícios fiscais expressamente revogados veio a ser completada pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, em que também não se inclui o benefício fiscal previsto naquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Após a aprovação do EBF, também não existe qualquer lei que revogue expressamente aquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Designadamente, a revogação expressa foi proposta pelo Governo no artigo 81.º, n.º 3, da Proposta de Orçamento do Estado para 2007 (Proposta de Lei n.º 99/X), numa lista de benefícios fiscais a revogar, mas não foi incluída na lei do Orçamento aprovada (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), embora tenham sido mantida a revogação expressa de outros benefícios fiscais, no artigo 87.º.

É, assim, inequívoco que não se pretendeu revogar expressamente o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

3.2. Revogação tácita

Não existindo revogação expressa, a revogação daquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 apenas poderá resultar de revogação tácita, resultante de *«incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior»*.

O EBF, na redacção inicial, não inclui qualquer norma sobre impostos sobre o património relativos a fundos de investimento imobiliário, pelo que não se pode entender que tenha regulado toda a matéria da lei anterior.

De resto, o referido facto de o EBF ter sido precedido da revogação expressa de benefícios fiscais, em que se incluiu um previsto no Decreto-Lei n.º 1/87, mas não o previsto no seu artigo 1.º, impõe que se conclua que não se pretendeu revogar este benefício fiscal.

O Decreto-Lei n.º 189/90, de 8 de Junho, aditou ao EBF o artigo 56.º relativo a *«Fundos de investimento imobiliário»*, estabelecendo que *«ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário»*. A Lei n.º 39-

B/94, de 27 de Dezembro, alterou a redacção deste artigo para *«ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional e em fundos de poupança-reforma»*.

Com a renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, a este artigo 56.º passou a corresponder o artigo 46.º.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, deu ao artigo 46.º a seguinte redacção: *«Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional»*.

Com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o artigo 46.º do EBF passou a abranger benefícios fiscais em sede de IMT, relativos a prédios integrados em fundos de investimento imobiliário.

Este artigo 46.º passou a ter a seguinte redacção:

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 IMI e de IMT reduzidas para metade.

Com o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, a este artigo 46.º passou a corresponder o artigo 49.º do EBF.

Este artigo 49.º foi sucessivamente alterado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e veio a ser revogado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março.

Em qualquer das redacções referidas, o artigo 49.º apenas se reporta a prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, não se referindo ao IMT relativo à sua aquisição.

Neste contexto, não se pode entender que tenha ocorrido revogação tácita do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, já que não foi regulada por qualquer lei posterior toda a matéria nele prevista, designadamente a que respeita a benefícios relativos a aquisição de imóveis por fundos de investimento imobiliário.

Por outro lado, não se encontra qualquer norma que seja incompatível com aquele benefício fiscal.

Para além disso, o facto já referido de ter sido proposta a revogação expressa do Decreto-Lei n.º 1/87, e a proposta não ter sido aprovada, corrobora a conclusão de que não se pretendeu revogar o seu artigo 1.º.

Por isso, tem de se concluir que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não estava revogado em 2017, quando foram efectuadas as aquisições em causa, pelo que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente pagou, em 07-09-2017, o imposto liquidado.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto*

tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*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*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer 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*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso.

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT apenas reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

No caso em apreço, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei que é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que efectuou as liquidações.

Assim, a Requerente tem direito a reembolso da quantia paga, no montante total de € 487.500, acrescido de juros indemnizatórios a partir de 07-09-2017, até reembolso daquela quantia.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IMT n.ºs ... e ..., nos valores de € 71.418,75 e de € 416.081,25, respectivamente, ambas datadas de 7 de Setembro de 2017;
- c) Julgar procedentes os pedidos de reembolso da quantia de € 487.500 e de juros indemnizatórios sobre ela calculados, desde 07-09-2017 até reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os respectivos pagamentos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **487.500**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **7.650,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 09-03-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Arlindo José Francisco)

(Jesuíno Alcântara Martins)