

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 440/2017-T

Tema: IMT – Fundos de Investimento Imobiliários – isenção.

Decisão Arbitral

1. Relatório

Em 24-07-2017, o FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO A..., contribuinte fiscal n.º..., representado pela sua sociedade gestora B...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede no ..., n.º..., ..., Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista, de forma imediata, à anulação do indeferimento tácito das reclamações graciosas, e de forma mediata, à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões de Imóveis (IMT) n.º..., de 29-11-2016, no valor de 2.015.000,00 €, e n.º..., de 07-02-2017, no valor de 107.250,00 €.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD em 24-07-2017 e notificado à Requerida na mesma data.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 12-09-2017, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto no artigo

11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 29-09-2017, tendo sido proferido, na mesma data, despacho arbitral no sentido de notificar a Requerida para, “(...) no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional (...)” e remeter “(...) ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta (...)”.

Em 02-11-2017, a Requerida juntou aos autos cópia do processo administrativo, e optou por não apresentar resposta.

Em 24-11-2017, foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, atendendo a que não está arrolada prova adicional para lá da prova documental, não existe exceções a apreciar, e ao abrigo dos princípios processuais gerais da economia processual e da proibição a prática de atos inúteis.

No mesmo despacho foi ainda decidido que a decisão final será proferida no prazo de 45 dias, alertando-se o Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até 10 dias antes do termo do prazo para a prolação da decisão.

O Requerente juntou o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente em 04-12-2017.

2. Causa de pedir

A Requerente sustenta o seu pedido da seguinte forma:

O Requerente começa por referir que se trata de um Fundo de Investimento imobiliário Aberto, nos termos previstos nos artigos 3º n.º 1 e 36º e seguintes do Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002 de 20 de março.

Refere de seguida que o IMT decorrente das liquidações objeto do presente pedido arbitral foi pago em virtude:

- a) quanto à liquidação de IMT n.º...: da aquisição da propriedade do prédio urbano com o artigo matricial..., sito na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, destinado a serviços, conforme escritura de compra e venda celebrada em 29-11-2016;
- b) quanto à liquidação de IMT n.º...: da aquisição da propriedade do prédio urbano com o artigo matricial..., sito na Rua..., freguesia de ..., concelho do Porto, destinado a serviços, conforme escritura de compra e venda celebrada em 28-02-2017.

Segundo o Requerente, a taxa de IMT aplicada nas liquidações foi de 6,5%, de acordo com o artigo 17º n.º 1 alínea d) do Código do IMT.

O Requerente alega que as aquisições de imóveis acima descritas deviam estar isentas de IMT, de acordo com o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87, segundo o qual “estão isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respetiva sociedade gestora”.

O Requerente apresenta, no seu pedido arbitral, o seguinte resumo das alterações legislativas ao disposto no Decreto-Lei n.º 1/87:

- A) A Lei n.º 53-A/2006 de 29-12 (Lei do Orçamento de Estado para 2007) veio alterar a redação do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que antes consagrava uma isenção de Contribuição Autárquica para, entre outros, os fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, e que passou a prescrever o seguinte:

“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.”

Na mesma Lei do Orçamento de Estado para 2007 constava a seguinte disposição transitória no artigo 88º:

“Às alterações introduzidas pela presente lei ao Estatuto dos Benefícios Fiscais aplica-se o regime transitório seguinte:

j) o disposto no n.º 2 do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais é aplicável, a partir da entrada em vigor da presente lei, aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles constituídos após 1 de novembro de 2006 ou que realizem aumentos de capital após essa data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação eram, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles (...).”

B) A Lei n.º 3-B/2010 de 28-04 (Lei do Orçamento de Estado para 2010), veio renumerar o anterior artigo 46º, passando este a artigo 49º do EBF, alterando o n.º 1 e revogando o n.º 2 nos seguintes termos:

“1 – Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

2 – (Revogado).”

C) A Lei n.º 55-A/2010 de 31-12 (Lei do Orçamento de Estado para 2011) alterou a redação do n.º 1 do artigo 49º do EBF:

“1- Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em 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.”

D) A Lei n.º 83-C/2013 de 31-12 (Lei do Orçamento de Estado para 2014) alterou também o n.º 1 do artigo 49º do EBF:

“1- São reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em 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.”

Esta Lei do Orçamento de Estado para 2014 consagrou também um regime transitório no seu artigo 209º:

“O regime tributário resultante da nova redação dada ao n.º 1 do artigo 49º do EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é aplicável aos prédios que, no momento de entrada em vigor da presente lei, integram os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, os fundos de pensões e os fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, bem como os prédios que venham a integrar estas entidades.”

E) A Lei n.º 7-A/2016, de 30-03 (Lei do Orçamento de Estado para 2016), no seu artigo 215º n.º 1 alínea g), revogou o artigo 49º do EBF.

Para o Requerente, as isenções e reduções de taxa de IMT consagradas nos artigos 46º e 49º do EBF tiveram como objeto os prédios integrados em todos ou alguns fundos de investimento imobiliário. Assim, as isenções e reduções de taxa de IMT são aplicáveis não aos imóveis adquiridos por fundos de investimento imobiliário mas antes aos imóveis adquiridos a estes.

O Requerente entende que, sendo o IMT um imposto sobre as aquisições onerosas de imóveis e operações similares, o mesmo apenas pode incidir sobre prédios integrados em fundos de investimento imobiliário quando tais prédios sejam adquiridos a esses fundos por outras entidades. O Requerente reporta que a razão para tal é fácil de atingir, uma vez

que o artigo 5º n.º 2 do Código do IMT estabelece que “a obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão”, sendo portanto devido imposto pela transmissão dos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário a favor de terceiros.

Conclui afirmando que as isenções e reduções de taxa de IMT consagradas nos artigos 46º e 49º do EBF são atribuídas aos imóveis alienados e não aos imóveis adquiridos por certos fundos de investimento imobiliário. E para sustentar a sua posição, o Requerente refere o artigo de João Espanha, publicado na Fisco n.º 124-125, com o título “Sobre a nova redação do art.º 46º do EBF Ou como é estranha a fiscalidade em Portugal”. Refere também a decisão arbitral proferida em 28-04-2017 no processo n.º 544/2016-T.

No entender do Requerente, a isenção de IMT, prevista no n.º 1 do Decreto-Lei n.º 1/87, não caducou, uma vez que o referido artigo não prevê qualquer facto cuja superveniência implique a cessação da respetiva vigência. Por outro lado, o referido artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 não foi revogado, ao contrário do que aconteceu com o artigo 49º do EBF.

Com efeito, para o Requerente *“ao passo que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 estabelece uma isenção de IMT para todas as aquisições de bens imóveis por fundos de investimento imobiliário (“à entrada”), as várias redacções dos artigos 46 e 49.º do EBF estabeleceram sempre isenções ou reduções de taxa de IMT para as aquisições de imóveis a alguns fundos de investimento imobiliário por parte de terceiros (“à saída”)”*.

O Requerente refere ainda que a posição segundo a qual a isenção de sisa/IMT constante do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 continuou a vigorar depois das alterações inseridas no artigo 46º do EBF pela Lei n.º 53-A/2006 de 29-12, foi também acolhida pelo Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal – Subgrupo da Tributação do Património. O Requerente cita que esta circunstância aponta para a validade das suas conclusões.

O Requerente conclui que mesmo que se conclua que as isenções e reduções de taxa de IMT sucessivamente consagradas nos artigos 46º e 49º do EBF são aplicáveis às aquisições de imóveis por certos fundos de investimento imobiliário (“à entrada”), ainda assim se terá

que concluir pela plena vigência atual da isenção de sisa/IMT consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Para o Requerente, as normas sucessivamente previstas nos artigos 46º e 49º do EBF não procederam a uma revogação do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87, já que as referidas normas regulam situações distintas.

O Requerente faz ainda referência à decisão arbitral proferida em 26-06-2017 no processo n.º 677/2016-T.

Em conclusão, o Requerente alega que as liquidações objeto do pedido arbitral são ilegais por não ter sido aplicada às aquisições de dois imóveis a isenção consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Por fim, o Requerente refere que procedeu ao pagamento do IMT, e pede a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT.

3. Resposta da Requerida

A Requerida optou por não apresentar resposta no presente processo.

4. Saneador

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias, com exceção da cumulação de pedidos, que de seguida se decidirá.

O Requerente pretende ver apreciada a legalidade de duas liquidações de IMT. E pede a cumulação de pedidos alegando que a ilegalidade das liquidações derivam, por um lado, dos mesmos factos – aquisição de imóveis por parte de um fundo de investimento imobiliário sobre as quais foi liquidado IMT à taxa de 6,5%, e por outro lado, do mesmo fundamento de direito - a não aplicação da isenção de IMT prevista no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Neste caso a cumulação de pedidos é admissível, nos termos dos artigos 104º do CPPT e 3º do RJAT, pelo que se admite.

5. Matéria de facto

5. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. 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 Decreto-Lei n.º 60/2002 de 20 de março.
2. O Requerente Fundo de Investimento Imobiliário Aberto A..., representado pela sua sociedade gestora B...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., adquiriu por escritura pública celebrada em 29-11-2016, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sito na Rua ..., n.º ..., Lisboa, conforme cópia da escritura junta ao pedido arbitral como documento 1.
3. Em 29-11-2016, a Requerida emitiu, a pedido do Requerente, a liquidação de IMT n.º..., relativa à aquisição referida no ponto anterior, no valor de 2.015.000,00 €, com

data limite de pagamento em 30-11-2016, conforme cópia da liquidação junta ao pedido arbitral como documento 2.

4. O Requerente Fundo de Investimento Imobiliário Aberto A..., representado pela sua sociedade gestora B...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., adquiriu ainda por escritura pública celebrada em 28-02-2017, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto, sito na Rua ..., Porto, conforme cópia da escritura junta ao pedido arbitral como documento 2.
5. Em 07-02-2017 a Requerida emitiu, a pedido do Requerente, a liquidação de IMT n.º..., relativa à aquisição referida no ponto anterior, no valor de 107.250,00 €, com data limite de pagamento em 30-11-2016, conforme cópia da liquidação junta ao pedido arbitral como documento 2.
6. O Requerente apresentou, em 13-02-2017, reclamação graciosa da liquidação de IMT n.º..., no valor de 2.015.000,00 €, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.
7. O Requerente apresentou, em 13-02-2017, reclamação graciosa da liquidação de IMT n.º..., no valor de 107.250,00 €, conforme documento 4 junto ao pedido arbitral.
8. Até à data de apresentação do presente pedido arbitral, 24-07-2017, o Requerente ainda não tinha sido notificado de qualquer decisão das reclamações graciosas apresentadas.
9. O Requerente procedeu ao pagamento das duas liquidações de IMT acima referidas, conforme comprovativos juntos ao pedido arbitral como documentos 1 e 2.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

5.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A factualidade provada teve por base os documentos que foram juntos aos autos pelo Requerente, o processo instrutor, bem como a posição processual da Requerida, na medida

em que esta não apresentou resposta, nos termos do disposto no artigo 110º n.º 6 e 7 do CPPT.

5.3. Factos não provados

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

6. Matéria de direito:

6.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se as liquidações de IMT objeto do presente pedido arbitral são ou não ilegais, tendo em conta a redação do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01.

Por outro lado, importa decidir se a isenção de IMT introduzida no artigo 46.º do EBF pela Lei do Orçamento de Estado para 2007 veio ou não revogar – e, se sim, expressa ou tacitamente – a isenção de sisa (IMT) constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Sobre esta questão já se pronunciaram as decisões do CAAD dos processos n.º 544/2016-T e n.º 677/2016-T.

Importa desde logo elencar as normas jurídicas relevantes à data de ocorrência dos factos.

De acordo com o artigo 5.º, n.º 1 do Código do IMT, a incidência do IMT é regulada pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária, estabelecendo o n.º 2 que esta se constitui no momento em que ocorrer a transmissão.

Ora, conforme consta da factualidade assente, 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 Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março.

O Requerente adquiriu, por escrituras públicas, em 29-11-2016 e em 28-02-2017, dois imóveis, um sito na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, e outro sito na Rua ..., freguesia de ..., concelho do Porto.

Entendemos ser relevante fazer um enquadramento do regime jurídico aplicável aos fundos de investimento.

O regime jurídico aplicável aos fundos de investimento foi criado pelo Decreto-Lei n.º 246/85, de 12-07.

Por outro lado, o *Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01* procedeu à criação de incentivos fiscais à constituição de fundos de investimento imobiliário.

E no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 1/87 é expressamente reconhecido o *importante contributo que este novo tipo de instituições financeiras poderá trazer à formação das poupanças e à sua mobilização para investimentos no sector imobiliário, além dos efeitos positivos que por essa via se induzirão nas indústrias da construção e no mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.*

O artigo 1.º do referido Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01 determinou que “*são isentas de Sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora*”.

Assim, de acordo com esta norma legal, as aquisições de bens imóveis efetuadas com o objetivo de integrarem um fundo de investimento imobiliário estariam isentas de Sisa.

Mais tarde, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando o CIMI, e o CIMT, publicados, respetivamente, nos seus anexos I e II.

Relativamente às remissões, determinou o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12-11, que:

“1 - Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).

2 - 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.”

O referido Decreto-Lei n.º 287/2003, incluiu ainda uma norma de revogação, no seu artigo 31.º, cujo n.º 6 dispunha:

“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.”

Com efeito, de acordo com os artigos 28.º e 31.º n.º 6 do Decreto-Lei n.º 287/2003, e conforme refere a decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, “as isenções de imposto de sisa deveriam considerar-se reportadas ao IMT, pelo que as aquisições de bens imóveis levadas a cabo por uma sociedade gestora de um fundo de investimento imobiliário com o intuito de os mesmos passarem a integrar esse fundo continuariam isentas de IMT (aquela isenção de sisa prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro). A isenção existiria sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel.”

Refira-se, tal como se refere na decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, “*que esta isenção tinha uma finalidade clara e inteiramente assumida pelo legislador tributário. Em causa estava o objectivo, de natureza social e económica, de definição de um quadro fiscal susceptível de incentivar a criação de fundos de investimento com capacidade para mobilizar as poupanças para a realização de investimentos no sector imobiliário,*

estimulando, desse modo, as indústrias da construção e o mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.”

A Lei do Orçamento de Estado para 2007, no seu artigo 82.º, alterou a redação do artigo 46.º do EBF, que passou a prever, além da isenção da Contribuição Autárquica (IMI) para os prédios integrados em fundos imobiliários abertos, uma isenção de IMT para os referidos prédios. Assim, os prédios integrados nos fundos mistos ou fechados, verificadas certas condições, teriam direito à redução de 50% na taxa de IMT.

Este artigo 82.º não fez qualquer referência à isenção de sisa (IMT) que se encontrava consagrada no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01.

Tal como alude a decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, a questão que se coloca prende-se com a problemática de saber se a isenção de IMT introduzida no artigo 46.º do EBF pela LOE de 2007 veio ou não revogar – e, se sim, expressa ou tacitamente – a isenção de Sisa (IMT) constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01 – que, até então, ninguém duvidou manter-se. Esta questão é pertinente na medida em que, nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do Código Civil, a regra geral em matéria de cessação da vigência da lei é que *“quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei.”*

O Decreto-Lei n.º 1/87 não contém qualquer indicação de que o artigo 1.º teria uma vigência temporária, pelo que, admitindo-se a sua não revogação por outra lei, a isenção dali constante, permanecerá – ainda hoje – em vigor, tal como conclui a decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T.

Com efeito, a resposta a esta questão responderá à questão de saber se os atos de liquidação de IMT em causa nestes autos, são ou não ilegais.

O artigo 7º n.º 2 do Código Civil dispõe que *“a revogação pode resultar de declaração 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.”*

De acordo com a decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, “*a existência de regras de reconhecimento, orientadas para a identificação clara e precisa das normas que se encontram em vigor no ordenamento jurídico e das que já foram expressa ou tacitamente revogadas, reveste-se do maior significado, desde logo do ponto de vista do princípio da legalidade, designadamente na sua dimensão de legalidade tributária, afirmando a exigência de segurança jurídica e protecção da confiança ínsita no princípio constitucionalmente estruturante do Estado de direito. Os cidadãos, os agentes económicos e os operadores jurídicos devem poder saber com certeza quais as normas que estão e quais as que não estão em vigor no ordenamento jurídico. O artigo 7.º do Código Civil estabelece então três critérios alternativos de revogação, cujo preenchimento ou não tem relevantes implicações no caso concreto.*”

Vejam-se se ocorreu alguma das três alternativas que, segundo o artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, conduzem à revogação do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01.

As três alternativas do artigo 7º n.º 2 do Código Civil são:

- a) a declaração expressa de revogação;
- b) a incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes; ou
- c) a circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.

Quanto à primeira delas, não existe no artigo 46.º do EBF, na redação que lhe foi dada pelo artigo 82.º da Lei do Orçamento de Estado para 2007, qualquer norma de revogação expressa do referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Quanto à segunda das alternativas, a isenção de IMT constante da nova redação do artigo 46.º aplicar-se-ia sempre que o fundo fosse o adquirente do imóvel, enquanto que a isenção de IMT constante do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 aplicar-se-ia quando o fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel. Com efeito, não se verifica qualquer incompatibilidade entre as novas disposições (novo artigo 46º do EBF) e as regras precedentes (artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87). Vejam-se que as novas disposições e as

regras precedentes não só são compatíveis como criam um regime fiscal especialmente apetecível para as sociedades gestoras de fundos imobiliários.

Convém também referir que a redução para metade das taxas de IMT, constante do atual artigo 49.º do EBF, constitui um suplemento não despidendo e não redundante relativamente à isenção estabelecida pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87. 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.

Tal como se refere na decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, “a possibilidade de coexistência jurídico-normativa de isenções de IMT nos momentos da aquisição e de alienação de um imóvel está longe de constituir uma solução anómala ou sistemicamente disfuncional. Tal coexistência pode ser encontrada hoje no próprio EBF, em matéria de prédios urbanos destinados a reabilitação, verificados determinados pressupostos. Com efeito, o artigo 45.º, n.º 2 determina que *“Ficam isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística, desde que, no prazo de três anos a contar da data de aquisição, o adquirente inicie as respectivas obras.”* Paralelamente, o artigo 71.º, n.º 8 do EBF dispõe que *“São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa do prédio reabilitado, quando localizado na ‘área de reabilitação urbana”*. Também aqui uma isenção ao IMT no momento da aquisição do imóvel a reabilitar coexiste com a isenção no momento da alienação do imóvel reabilitado, num quadro de complementaridade jurídica pleno de racionalidade económica e social.

Solução estruturalmente idêntica pode encontrar-se também no artigo 8.º, n.º 7 do *Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIAH), aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - Capítulo X*, onde se dispõe que ficam isentos do IMT *“a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1; b) As*

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

Em relação à terceira alternativa do artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, a introdução da isenção do artigo 46.º do EBF não pode ser interpretada como uma revogação e substituição da isenção constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87. Desde logo, porque os benefícios fiscais não se encontram só previstos no EBF, podendo constar de legislação avulsa.

Assim, temos que concluir que as duas isenções são diferentes, compatíveis e complementam-se uma à outra.

Vejamos agora as várias alterações que foram efetuadas, ao longo do tempo, ao referido artigo 46.º do EBF:

- a previsão, no artigo 88.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro (LOE de 2007), de um regime transitório para fundos mistos ou fechados em determinadas circunstâncias;
- a renumeração do artigo 46.º do EBF, que passou a 49.º, efetuada pelo artigo 109.º da Lei n.º 2-B/2010, de 28 de Abril (LOE de 2010), que reserva a isenção do IMT a fundos de investimento imobiliário abertos;
- a extensão da isenção do IMT a fundos fechados de subscrição pública efetuada pelo artigo 119.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE de 2011);
- a substituição da isenção de IMT dos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública por uma redução para metade das taxas de IMT, operada pelo artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE de 2014), acompanhada por um regime transitório no artigo 209.º.

AS referidas alterações tiveram como objeto a isenção de IMT respeitante a imóveis integrados em fundos imobiliários. Nada existe que possa fazer concluir que as mesmas se reportavam à isenção constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Com efeito, temos que concluir, tal como se concluiu na decisão do CAAD do processo n.º 544/2016-T, que a isenção de Sisa prevista o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, e que passou a reportar-se ao IMT, nos termos dos artigos 28.º e 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12-11, se mantém, em vigor. Pelo que, estão isentas de IMT as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela sua respetiva sociedade gestora

Ora, o Requerente adquiriu dois imóveis, com o intuito de que estes integrassem o próprio fundo. Deste modo, a isenção de IMT prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01, é aplicável às aquisições em causa, não devendo haver lugar ao pagamento de IMT aquando das referidas aquisições.

Assim, e em conclusão, assiste razão ao Requerente determinando-se a declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas, termos em que procede o pedido com a consequente anulação das referidas liquidações de IMT, com as legais consequências.

7. Juros indemnizatórios

O Requerente pede ainda que seja condenada a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária 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 recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até o termo do prazo previsto para 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Já nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* mais não é do que o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, tendo sido declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IMT, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente.

Tais juros serão de considerar devidos desde a formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

Com efeito, dispõe o artigo 43.º/1 da LGT 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.”

No caso, encontra-se provado (pontos 3 e 5 do probatório) que as liquidações foram emitidas a pedido do Requerente, pelo que, apenas após o decurso do prazo que a Requerida dispunha para se pronunciar sobre a matéria, não o tendo feito, é que se poderá considerar imputável àquela o erro de que enfermam as sobreditas liquidações.

8. Decisão

Em face do exposto, determina-se:

- a) Julgar procedente o pedido formulado pelo Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade das liquidações de IMT n.º..., de 29-11-2016, no valor de 2.015.000,00 €, e n.º..., de 07-02-2017, no valor de 107.250,00 €;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar ao Requerente o valor do imposto pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde o termo do prazo legal para decisão da reclamação graciosa, nos termos acima fixados.

6. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 2.122.250,00 €.

7. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 27.540,00 €, devidas pela Requerida.

Notifique.

Lisboa, 15 de janeiro de 2018.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Jorge Bacelar Gouveia)

A Árbitro Vogal

(Suzana Fernandes da Costa)