

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 188/2018-T

Tema: IMT - Fundo de Investimento Imobiliário. Isenção na aquisição de imóveis.
Cessação da vigência da lei. Revogação tácita

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Suzana Fernandes da Costa e Dr.^a Cristina Aragão Seia (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25-06-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...— **Fundo de Investimento Imobiliário Aberto**, com o número de pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., ..., piso ..., Lisboa, aqui representada pela sociedade gestora **B...**- Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários, S.A. (doravante designada por "Requerente"), veio, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede a anulação dos seguintes actos de liquidação de IMT:

- Liquidação n.º..., no montante de € 487.500,00 (quatrocentos e oitenta e sete mil e quinhentos euros), liquidada em 10-04-2015 e paga em 13-04-2015;
- Liquidação n.º..., no montante de € 1.163.500,00 (um milhão cento e sessenta e três mil e quinhentos euros), liquidada em 27-04-2016 e paga em 28-04-2016;

- Liquidação n.º..., no montante de € 1.128.064,60 (um milhão mil duzentos e vinte e oito mil e sessenta e quatro euros e sessenta cêntimos), liquidada em 20-06-2016 e paga em 21-06-2016;
- Liquidação n.º..., no montante de € 871.000,00 (oitocentos e setenta e um mil euros), liquidada em 21-10-2016 e paga em 21-10-2016;
- Liquidação n.º..., montante de € 1.867.910,85 (um milhão oitocentos e sessenta e sete mil novecentos e dez euros e oitenta e cinco cêntimos), liquidada em 27-12-2016 e paga em 27-12-2016;
- Liquidação n.º..., montante de € 544.050,30 (quinhentos e quarenta e quatro mil cinquenta euros e trinta cêntimos), liquidada em 24-07-2017 e paga em 24-07-2017;
- Liquidação n.º..., no montante de € 492.236,00 (quatrocentos e noventa e dois mil e duzentos e trinta e seis euros), liquidada em 24-07-2017 e paga em 24-07-2017.

A Requerente pede ainda a devolução da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios, desde as datas dos respectivos pagamentos.

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 12-04-2018.

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 05-06-2018 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 25-06-2018.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou processo administrativo, nem qualquer documento, considerando suficientes os documentos apresentados pela Requerente.

Por despacho de 07-09-2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações e foi indicada data para a decisão.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 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 (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 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) A Requerente é um Organismo de Investimento Colectivo (OIC) alternativo, imobiliário, aberto sob a forma contratual de Fundo de Investimento Imobiliário Aberto (FIIA), de acordo com a classificação do regime geral dos OIC, aprovada pela Lei 16/2015, de 24 de Fevereiro, constituído mediante autorização da Comissão de Mercado de Valores Imobiliários datada de 6 de Junho de 2005;
- B) A Requerente iniciou a sua actividade a 15 de Julho de 2005, cabendo a sua gestão à sociedade anónima "B... - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários, S.A.";
- C) Nos termos constantes do regulamento de gestão da Requerente, poderão integrar o património do Fundo prédios urbanos, ou suas fracções autónomas,

destinados a revenda ou a exploração económica, por via do arrendamento ou de outra forma de exploração onerosa;

- D)** No dia 13-04-2015, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda com reserva de propriedade com o Fundo de Pensões do Grupo C..., com base no qual adquiriu o prédio urbano sito na ..., números ..., ... e..., freguesia de..., Concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo..., conforme consta de contrato de compra e venda que ora se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** Em momento prévio a aquisição do imóvel identificado na alínea anterior, a Requerente preencheu e entregou a respectiva declaração para liquidação de IMT- Modelo 1- com base na qual a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 487.500,00 (quatrocentos e oitenta e sete mil e quinhentos euros), conforme Declaração n.º ... liquidada em 10-04-2015 e paga em 13-04-2015 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** No dia 28-04-2016, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda com reserva de propriedade com a sociedade D..., S.A., nos termos do qual a Requerente adquiriu a esta última o prédio urbano denominado E..., sito em ... (...), da freguesia de..., concelho de Lagoa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagoa sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G)** Em momento prévio a realização do contrato de compra e venda mencionado na alínea anterior, a Requerente preencheu e entregou a respectiva declaração para liquidação de IMT - Modelo 1- com base nas quais a AT procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 1.163.500,00, conforme Declaração n.º..., liquidada em 27-04-2016 e paga em 28-04-2016 (Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- H)** No dia 21-06-2016, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda e hipoteca, com o Banco F..., S.A., nos termos do qual a Requerente adquiriu a este último o prédio urbano composto por edifício urbano de 3 pisos, com cave, rés-do-chão e treze pisos de elevação, destinado a serviços, sito na ..., n.ºs..., ..., ... e ... e Rua de ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I)** Em momento prévio a aquisição do imóvel identificado na alínea anterior, a Requerente preencheu e entregou a respectiva declaração para liquidação de IMT - Modelo 1- com base na qual a AT procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 1.128.064,60, conforme Declaração n.º ... liquidada em 20-06-2016 e paga em 21-06-2016 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J)** No dia 21-10-2016, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda com a sociedade G..., S.A., nos termos do qual a Requerente adquiriu a esta última o prédio urbano sito na ..., ..., freguesia de União das Freguesias de ... e ..., concelho de Coimbra, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Coimbra sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K)** Em momento prévio a aquisição do imóvel identificado na alínea anterior, a Requerente preencheu e entregou a respectiva declaração para liquidação de IMT - Modelo 1- com base na qual a AT procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 871.000,00 (oitocentos e setenta e um mil euros), conforme Declaração n.º ... liquidada em 21-10-2016 e paga em 21-10-2016 (Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L)** No dia 27-12-2016, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda e hipoteca com o H..., S.A. e o Banco F..., S.A., nos termos do qual a Requerente adquiriu a estes últimos a parte que cada um deles detinha do prédio urbano

denominado Hotel I..., composto por 2 blocos e logradouro, sito em ..., freguesia de ..., concelho de Funchal, descrito na Conservatória do Registo Predial do Funchal sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... (Documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

M) Em momento prévio a aquisição do imóvel identificado no artigo anterior, a Requerente preencheu e entregou a respectiva declaração para liquidação de IMT - Modelo 1- com base na qual a AT procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 1.867.910,85, conforme Declaração n.º ... liquidada em 27-12-2016 e paga em 27-12-2016 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

N) No dia 25-07-2017, a Requerente celebrou um contrato de compra e venda com a sociedade J...— Sucursal em Portugal, nos termos do qual adquiriu a esta os seguintes prédios urbanos pelo preço global de € 15.942.866,00, conforme consta de contrato de compra e venda que consta do (Documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

i) Fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente ao segundo andar esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... e ... e para a Rua ..., n.º ... e..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo...;

ii) Fracção autónoma designada pela letra "B", correspondente ao segundo andar direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... e ... e para a Rua ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;

iii) Fracção autónoma designada pela letra "C", correspondente ao primeiro andar esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... e ... e para a Rua das ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;

- iv) Fracção autónoma designada pela letra "D", correspondente ao primeiro andar direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º... e ... e para a Rua das ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- v) Fracção autónoma designada pela letra "E", correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... e ... e para a Rua das ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- vi) Fracção autónoma designada pela letra "F", correspondente ao rés-do-chão direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... e ... e para a Rua ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- vii) Fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente ao segundo andar direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua das ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- viii) Fracção autónoma designada pela letra "B", correspondente ao segundo andar esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- ix) Fracção autónoma designada pela letra "C", correspondente ao primeiro andar direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;

- x) Fracção autónoma designada pela letra "D", correspondente ao primeiro andar esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- xi) Fracção autónoma designada pela letra "E", correspondente ao rés-do-chão direito, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua das ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- xii) Fracção autónoma designada pela letra "F", correspondente ao rés-do-chão frente, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua ..., n.º..., ... e..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo ...;
- xiii) Fracção autónoma designada pela letra "G", correspondente ao rés-do-chão esquerdo, destinada a serviços, do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., ... e ... e para a Rua ..., n.º..., ... e ..., freguesia de ..., concelho de Oeiras, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o número ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana com o artigo...;
- O)** Em momento prévio a realização do contrato de compra e venda mencionado na alínea anterior, a Requerente preencheu e entregou as respectivas declarações para liquidação de IMT - Modelo 1 - com base nas quais a AT procedeu a liquidação do imposto devido no montante de € 544.050,30 e € 492.236,00, conforme Declaração n.º ... liquidada em 24-07-2017 e paga em 24-07-2017 e Declaração n.º..., liquidada em 24-07-2017 e paga em 24-07-2017, respectivamente (documentos n.ºs 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- P)** Em 13-09-2017, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações referidas;

Q) Não foi proferida decisão sobre o pedido de revisão oficiosa até 11-04-2018, data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

A Requerente é um fundo de investimento imobiliário que adquiriu imóveis nos anos de 2015, 2016 e 2017, tendo sido liquidado IMT pela Administração Tributária à 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»*.

O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, estabelece que *«são isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora»*.

A Requerente defende que as aquisições dos prédios efectuadas estão isentas de IMT, por lhe ser aplicável esta isenção, que não foi revogada nas datas em que efectuou as aquisições dos prédios a que se referem as liquidações impugnadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que com a alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, o artigo 46.º do EBF (¹) passou a regular os benefícios fiscais do IMT nas aquisições de imóveis pelos fundos de

¹ Ao artigo 46.º do EBF corresponde o artigo 49.º, após a renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho.

investimento, pelo que regulando a mesma matéria, revogou tacitamente o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro.

O Decreto-Lei n.º 1/87 refere-se à sisa e não ao IMT, mas o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, revogou no seu artigo 31.º, n.º 3 o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões ou Doações, mas estabeleceu, 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»*.

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.

A questão essencial a decidir é, assim, a de saber se o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, foi ou não revogado, designadamente pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

3.1. Regime de cessação de vigência da lei

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

Artigo 7.º

Cessação 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 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.

3. A lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador.

4. A revogação 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 revogação por outra lei, como decorre do n.º 1 deste artigo 7.º do Código Civil.

3.1. 1. Revogação expressa

Não ocorreu revogação expressa, designadamente antes ou com a aprovação do EBF, pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

Na verdade, a aprovação do EBF foi precedida de uma reapreciação 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 tenha 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, pois, como defende a Requerente, «*enquanto que a isenção de IMT prevista no n.º 1 do DL 1/87 se aplica às situações em que o Fundo se encontra na qualidade de adquirente, i.e., quando adquire imóveis para integrar o seu património, a isenção do artigo 46.º do EBF aplica-se as situações em que o Fundo se encontra na*

posição de alienante, i.e., quando procede a venda dos imóveis que já integram o seu património».

Na verdade, as **aquisições** de imóveis efectuadas **para um fundo** de investimento a que se refere o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 não estão abrangidas pelo artigo 46.º do EBF.

Para além disso, como diz a Requerente, a existência de benefícios relativos à aquisição de imóveis concomitantemente com benefícios relativos à sua transmissão, está prevista expressamente no regime de incentivos à reabilitação urbana, nas alíneas b) e c) do artigo 45.º do EBF na redacção introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (e já estava anteriormente prevista no n.º 2 do artigo 45.º e no n.º 8 do artigo 71.º), o que demonstra que, na perspectiva legislativa, não há qualquer obstáculo à cumulação de benefícios.

Assim, não há incompatibilidade de benefícios à **aquisição** de imóveis com benefícios à sua **transmissão**, pelo que o regime do referido artigo 46.º (posterior artigo 49.º) não é incompatível com a manutenção da isenção à aquisição de imóveis por fundos de investimento imobiliário.

Por isso, não se pode concluir que o artigo 46.º do EBF regular toda a matéria de isenções de fundos de investimento imobiliário, sendo perfeitamente aceitável que tenha introduzido uma nova isenção que subsiste a anteriormente existente.

Assim, como se entendeu no acórdão arbitral proferido no processo n.º 544/2016-T, *«as isenções em análise são substancial e estruturalmente diferentes e independentes uma da outra, não podendo, de modo algum, ser consideradas contrárias, contraditórias ou logicamente inconciliáveis. E muito menos poderão ser tidas como jurídica e economicamente incompatíveis. Uma conserva a sua utilidade própria independentemente do que venha a suceder à outra».*

Para além disso, e decisivamente, o facto já referido de **ter sido incluída na proposta de Orçamento do Estado para 2007 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**. Na verdade, tendo de se presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), a omissão na Lei n.º 53-A/2006 da revogação expressa que tinha sido proposta tem,

objectivamente, o alcance de expressar que não se pretendeu revogar aquela norma, pois a forma adequada de exprimir uma hipotética intenção de revogação era referi-la expressamente, aprovando a proposta, e não obnubilá-la com o silêncio, que, neste contexto, é adequado a exprimir intenção de rejeição da revogação proposta.

Por isso, tem de se concluir que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não foi tacitamente revogado, nem estava revogado em 2015, 2016 e 2017, quando foram efectuadas as aquisições em causa. (²)

Consequentemente, 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 as quantias liquidadas, em 13-04-2015 (liquidação n.º...), em 28-04-2016 (liquidação n.º...), 21-06-2016 (liquidação n.º...), 21-10-2016 (liquidação n.º...), 27-12-2016 (liquidação n.º...) e 24-07-2017 (liquidações n.ºs ... e...).

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

² De resto, trata-se de um entendimento que já foi expressamente adoptado em 2009, no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, elaborado no âmbito da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, em que se arrola o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, entre a legislação que se considera então vigente (página 412).

Esse Relatório, que foi apreciado na Audição Parlamentar n.º 3COF-XI: <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleAudicao.aspx?BID=87515> e está publicado na página da Assembleia da República em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5447566e4c304e5054533831513039474c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764d6d5a6c4d6a51324d3251745a5442684d7930304f544a6b4c574a6b4e7a59744e6d59785a6a41345a474a6c4d6a55314c6e426b5a673d3d&fich=2fe2463d-e0a3-492d-bd76-6f1f08dbe255.pdf&Inline=true>

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 artigo 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 imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que efectuou as liquidações.

Mas, a Requerente não apresentou reclamação graciosa nem impugnação judicial das liquidações, tendo apresentando, antes, pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT.

O pedido de revisão oficiosa apresentado no prazo da reclamação graciosa, a que alude o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é equivalente a esta, como se entendeu nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006, processo n.º 0402/06, e de 15-04-2009, processo n.º 065/09.

No entanto, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 13-09-2017, pelo que apenas em relação às liquidações n.ºs ... e ..., de 24-07-2017, o pedido foi apresentado dentro do prazo de 120 dias a contar do conhecimento das liquidações, previsto para reclamação graciosa no artigo 70.º, n.º 1, do CPPT, com remissão para a alínea f) do n.º 1 do seu artigo 102.º

Assim, em relação aos pagamentos referentes às liquidações n.ºs ... e..., a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Relativamente às restantes liquidações em que este teve a iniciativa de pedir a revisão do acto tributário, apenas se prevê direito a juros indemnizatórios na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, *«quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste»*.

Neste sentido, tem vindo a pronunciar-se reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 6-07-2005, processo n.º 0560/05; de 02-11-2005, processo n.º 0562/05; de 17-05-2006, processo n.º 016/06; de 24-05-2006, processo n.º 01155/05; de 02-11-2006, processo n.º 0604/06; de 15-11-2006, processo n.º 028/06; de 10-01-2007, processo n.º 523/06; de 17-01-2007, processo n.º 01040/06; de 12-12-2006, processo n.º 0918/06; de 15-02-2007, processo n.º 01041/06; de 06-06-2007, processo n.º 0606/06; de 10-07-2013, processo n.º 390/13; de 18-01-2017, processo n.º 0890/16; de 10-5-2017, processo n.º 0159/14.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios apenas quanto às quantias de € 544.050,30 e € 492.236,00, pagas em 24-07-2017, relativamente às liquidações n.ºs 160117220631030 e 160317220657030.

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, quanto à anulação das liquidações;
- b) Anular as seguintes liquidações:
 - n.º ..., no montante de € 487.500,00;
 - n.º ..., no montante de € 1.163.500,00;
 - n.º ..., no montante de € 1.128.064,60;
 - n.º ..., no montante de € 871.000,00;
 - n.º ..., montante de € 1.867.910,85;
 - n.º ..., montante de € 544.050,30; e
 - n.º ..., no montante de € 492.236,00;

- c) Julgar procedente o pedido de restituição à Requerente das quantias pagas, no montante total de € 6.554.261,75, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar este pagamento;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios, quanto às quantias de € 544.050,30 e € 492.236,00, pagas em 24-07-2017, relativamente às liquidações n.ºs ... e ... e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerentes juros calculados sobre estas quantias, desde 14-07-2017 até ao seu reembolso.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 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 € **6.554.261,75**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **82.008,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-09-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Suzana Fernandes da Costa)

(Cristina Aragão Seia)