

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 553/2018-T**

**Tema: IMT - Aquisição de imóvel por fundo de investimento imobiliário. Vigência do artigo 1º do decreto-lei nº 1/87 de 3 de Janeiro.**

## **Decisão Arbitral**

### **I - RELATÓRIO**

A...- GESTÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A. com o número de identificação fiscal (NIF) ... e sede no Porto, na qualidade de sociedade gestora e em representação de FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B..., com o NIF..., e C...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, com o NIF..., ambos com sede na mesma cidade, veio, em 08/11/2018, ao abrigo da alínea a) do nº 1 do artigo 2º e dos nos 1 e 2 do artigo 10º do decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral colectivo com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do acto silente que não apreciou os pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 10/04/2017, das liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) com os números ..., de 19/05/2016, e ..., de 01/08/2017 nos montantes de € 453.906,05 e € 9.650,00, respectivamente, com restituição das quantias liquidadas, que pagou, acrescidas de juros indemnizatórios calculados desde esses pagamentos.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), autora dos actos postos em crise.

O pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e notificado à Requerida em 09/11/2018.

Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes nos prazos previstos, foram designados como árbitros os signatários, que comunicaram àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em 28/12/2018 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados dos artigos 11º, nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico.

O tribunal arbitral colectivo ficou constituído em 17/01/2019, de acordo com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 22º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

Notificada para responder, em 17/01/2019, a Requerida veio ao processo, em 19/02/2019, informar que não iria apresentar resposta.

Por despacho arbitral de 19/02/2019 foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações, e anunciou-se a prolação da decisão para dia 19/03/2019.

## **II – SANEAMENTO**

O tribunal arbitral acha-se regularmente constituído e é competente para decidir a pretensão da Requerente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas.

Não foram invocadas nulidades nem deduzidas excepções ou questões prévias impeditivas do conhecimento de mérito.

### III – MATÉRIA DE FACTO

Consideram-se provados os factos seguintes:

a)

O FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B... é um fundo fechado de investimento imobiliário, constituído e regido segundo a lei nacional, sendo gerido e representado pela Requerente.

b)

O C... – FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO é um fundo fechado de investimento imobiliário, constituído e regido segundo a lei nacional, sendo gerido e representado pela Requerente.

c)

Em 19/05/2016 a Requerente declarou à AT a aquisição, para o FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B..., e em sua representação, pelo valor de € 6.983.170,07, do imóvel sito no Porto, freguesia de ... do ... e ..., a que corresponde o artigo matricial ..., secção A, dessa freguesia.

d)

A Requerida procedeu, relativamente a essa transacção, em 19/05/2016, à liquidação de IMT n.º..., no montante de € 453.906,05, que a Requerente pagou em 20/05/2016.

e)

Em 01/08/2017 a Requerente declarou à AT a aquisição, para o C...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, e em sua representação, pelo valor de € 193.000,00, do imóvel sito na freguesia e concelho de Peniche a que corresponde o artigo matricial ..., secção A, dessa freguesia.

f)

A Requerida procedeu, relativamente a essa transacção, em 01/08/2017, à liquidação de IMT n.º..., no montante de € 9.650,00, que a Requerente pagou em 02/08/2017.

g)

Em 10/04/2018 a Requerente apresentou à AT pedidos de revisão oficiosa das identificadas liquidações, que não foram apreciados.

A factualidade dada como provada resulta do exame dos documentos juntos ao processo pela Requerente.

Com interesse para a decisão da causa nada ficou por provar.

#### **IV – MATÉRIA DE DIREITO**

Defende a Requerente que a transacção imobiliária que efectuou goza da isenção de IMT consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, o qual estabelece que "são isentas de Sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora".

Em seu entender o legislador teve a intenção de manter, em sede de IMT, as isenções aplicáveis à sisa; e a isenção não foi revogada por lei expressa, nem tacitamente; nomeadamente, não o foi pelo artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

E, assim sendo, as liquidações impugnadas são ilegais, como ilegal é o acto que as não reviu, por não terem atendido à isenção referida.

Invoca, em apoio do seu entendimento, jurisprudência deste Centro de Arbitragem Administrativa.

Por fim, constatado que houve por parte da AT errónea interpretação da lei, pretende a Requerente que lhe sejam pagos juros indemnizatórios incidentes sobre a quantia ilegalmente liquidada, por si paga em devido tempo.

A AT, não tendo exercido o direito de resposta, não explanou a sua posição.

Mas, que ela é oposta à da Requerente, logo resulta do facto de ter efectuado as liquidações impugnadas, e de não ter procedido às respectivas revisões officiosas. Ou seja, para a Requerida, a isenção de que a Requerente pretende gozar não existe. E não existe - sabemos-lo pelo que em outros casos tem defendido nos tribunais arbitrais - por ter sido tacitamente revogada pelo artigo 46º do EBF, o qual terá substituído a isenção de que beneficiavam as aquisições feitas por Fundos de Investimento Imobiliário por uma isenção atinente às alienações efectuadas pelos mesmos Fundos. Assim sendo, é de supor que, para a AT, não existe erro que lhe seja imputável, e carecerá de fundamento a pretensão da Requerente relativa a juros indemnizatórios.

O que se segue é transcrição, com as necessárias alterações, de trechos da decisão proferida no processo nº 478/2018, deste CAAD, a cujo colectivo presidiu o árbitro que aqui exerce a mesma função.

Conhecemos, pelo que ficou estabelecido em sede de matéria de facto, a natureza do sujeito passivo, a verificação dos factos tributários, e a dos actos tributários questionados. As datas precisas da ocorrência dos factos tributários não foram fixadas, mas sabe-se da sua forçosa anterioridade relativamente às correspondentes liquidações.

Trata-se de factualidade que, para além de não controvertida, na falta de resposta da AT, está demonstrada pelos documentos juntos ao processo.

A questão que se nos coloca é, pois, a da (in)existência de uma norma impeditiva da tributação: a Requerente pretende que não há lugar a tributação por beneficiar de uma norma que lhe atribui isenção; a AT, tendo procedido à liquidação identificada, entenderá que a norma de isenção não está em vigor.

A norma em causa é a do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro.

Estabelece o artigo 7º do Código Civil:

“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”.

Já à luz do regime anterior ao actual Código Civil (o de 1867, na sua singular sistemática, não se ocupava da matéria) doutrinavam os Professores Pires de Lima e Antunes Varela, nas Noções Fundamentais de Direito Civil (5ª edição, Coimbra, 1961, pág 109 e segs.), que “A lei pode deixar de estar em vigor ou por ter sido revogada ou por ter caducado.(...) Fala-se em *caducidade* da lei quando esta deixa de vigorar por força de qualquer circunstância inerente à própria lei, independentemente, portanto, de uma nova manifestação de vontade do legislador”.

A caducidade da lei resulta, mais frequentemente, de ela própria estabelecer o seu prazo de vigência (quando esse prazo se esgotar), ou de visar atingir um determinado fim (quando este for alcançado), ou de ser uma lei transitória (quando terminado o estado de coisas que lhe serve de pressuposto).

Quanto à revogação, dizem os citados Autores que “(...) resulta de uma nova manifestação de vontade do legislador, contrária à que serviu de base à vigência da lei”.

A revogação pode ser expressa – a nova lei aponta as disposições que quer revogar – ou tácita – a lei antiga é incompatível com a nova, prevalecendo a opção legislativa mais recente.

Esclarecem, por fim, que “A incompatibilidade entre as duas leis pode resultar dum conflito directo e substancial existente entre os respectivos preceitos ou da circunstância de a nova lei estabelecer um novo regime, completo, das relações em causa”.

Já muito antes, em 1922, o Professor José Tavares – Os Princípios Fundamentais do Direito Civil, Coimbra, 1922, volume I, pág. 167 – escrevia que “A incompatibilidade de duas ou mais disposições legais dá-se quando elas são de tal modo antinómicas, opostas, ou contrárias, que se torna impossível executá-las simultaneamente. Nestas condições, não pode deixar de prevalecer a última, porque é essa que representa a vontade do legislador”.

Por recuados que sejam estes ensinamentos, não deixam de ser ainda hoje actuais, continuando a ser adoptados pelas hodiernas doutrina e jurisprudência.

No caso vertente, não há sinais de que o Decreto-Lei nº 1/87 tenha caducado. Importa, pois, saber se foi revogado.

Ainda aqui há que distinguir, pois não se conhece, ao tempo dos factos tributários e das liquidações, norma que expressamente tenha colocado termo à vigência do Decreto-Lei nº 1/87.

Deste modo, o que importa decidir é se ocorreu revogação tácita.

No artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, estabeleceu-se que "são isentas de Sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora".

Vigorava então o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24 de Novembro de 1958. Na redacção conferida pelo Decreto-Lei nº 223/82, de 7 de Junho, a sisa incidia "sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis".

No uso da autorização legislativa dada pela Lei nº 26/2003, de 30 de Julho, foi publicado o Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou o Código do IMT.

Os textos legais anteriores que referiam a sisa passaram a considerar-se referidos ao IMT, conforme o artigo 28º nº 2 do Decreto-Lei nº 287/2003; e o artigo 31º, revogando o CSISD, manteve em vigor "(...) os benefícios fiscais (...) respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT".

Até este momento parece seguro que os fundos de investimento imobiliário gozavam de isenção de IMT nas aquisições de imóveis.

Em 2006 a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, alterou o artigo 46º nº 1 do EBF, o qual passou a dispor que ficavam isentas de IMT “as transmissões onerosas de imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário (...)”.

Os imóveis integrados num fundo não são senão os que esse fundo já tenha adquirido – o que leva à conclusão de que, desta feita, a isenção se referia à alienação e não à aquisição.

O artigo 81º nº 3 alínea e) da Proposta de Lei nº 478/2006, de 13 de Outubro – proposta de Lei de Orçamento para 2007 -, revogava expressamente o Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, mas tal revogação não veio a ser consagrada na Lei do Orçamento para 2007 – Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

É certo que o não acolhimento, pela Lei do Orçamento para 2007, daquela proposta, não constitui argumento definitivo, porquanto pode ter dois sentidos.

Um, é que o legislador não quis revogar o Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, por pretender mantê-lo em vigor.

Outro, é que o legislador entendeu não revogar expressamente o dito Decreto-Lei nº 1/87 por considerar que ele já não estava então em vigor, o que tornaria redundante (e mesmo errónea, como técnica legislativa) a revogação.

Mas esta segunda hipótese não é plausível e não favorece a tese da AT: é que foi na Lei do Orçamento para 2007 que o legislador alterou o artigo 46º nº 1 do EBF, consagrando a (nova) isenção de IMT para os fundos de investimento imobiliário “constituídos e que operem de acordo com a legislação nacional”.

Ou seja: se o legislador, ao estabelecer o novo benefício fiscal, quisesse extinguir o anterior, por substituição, era o momento adequado para dizer que ficava revogado o Decreto-Lei nº 1/87.

É que os dois benefícios são distintos um do outro, pelo que se não concebe que o da Lei de 2006 substituísse, sem mais, o do Decreto-Lei de 1987.

O legislador de 1987 isentou (numa leitura actualista) de IMT “(...) as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora”.

O de 2006 isentou de IMT “as transmissões onerosas de imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário (...)”.



Enquanto que em 1987 se falava de aquisições, não abrangendo, claramente, as alienações, em 2006 fala-se em transmissões (que tanto podem ser aquisições como alienações), sendo pela aposição do vocábulo “integrados em” que se conclui que a referência se limita a alienações. Aquilo que já está “integrado em” não pode mais ser adquirido, mas só alienado, pelo “integrador”; reflexamente, aquilo que ainda não está “integrado em” não pode ser alienado por quem o não integra, só pode ser adquirido para passar a estar “integrado em”.

Parece, pois, claro, não só que o legislador de 1987 beneficiou as aquisições pelos fundos de investimento imobiliário, como que o legislador de 2006 bafejou as alienações por esses mesmos fundos.

Um e outro benefício, distintos que são, não se excluem reciprocamente, não se contrariam, não são antinómicos, podem ser aplicados ambos sem nenhuma incoerência.

E não se pode pretender que o legislador de 2006, ao consagrar um benefício atinente às alienações, estabeleceu um regime completo dos benefícios fiscais a favor dos fundos de investimento imobiliário e revogou, com esse integral tratamento da matéria, o benefício vigente desde 1987.

Em súmula, o legislador da Lei nº 53-A/2006, ao rejeitar a proposta do Governo de revogar expressamente o Decreto-Lei nº 1/87, sabia que

- esse Decreto-Lei estava em vigor;
- o benefício que, pelo artigo 82º, introduzia no artigo 46º do EBF, era cumulável com o do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87;
- a Lei nº 53-A/2006 não continha um regime integral dos benefícios fiscais atribuídos aos fundos de investimento imobiliário;

Portanto, não pode concluir-se, a partir daquela rejeição da proposta do Governo, senão que quis manter o benefício atribuído pelo Decreto-Lei nº 1/87.

Por outro lado, nada existe, na evolução legislativa ocorrida desde a aprovação do EBF pelo Decreto-Lei 215/89, de 1 de Julho, e nas sucessivas Leis do Orçamento, que possa qualificar-se como uma sistematização do regime de benefícios fiscais em sede de impostos sobre o património dos fundos de investimento imobiliário, de tal

modo que possa pretender-se que em algum momento o legislador criou um novo regime, completo, incompatível com a subsistência do Decreto-Lei nº 1/87. Nem nenhuma norma concreta há que se mostre inconciliável com este diploma. Como se viu, o artigo 46º (depois 49º) do EBF, na redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de 2003, é harmonizável com o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87.

O que ficou dito é suficiente para suportar a decisão que adiante se ditará.

Mas importa ainda acrescentar que a questão que vem colocada a este tribunal já foi outras vezes posta a tribunais arbitrais no âmbito do CAAD, e por eles decidida, pelo menos, por oito vezes (v.g. Processos n.º 442/2018-T, n.º 330/2018-T e 326/2018-T). Todas estas decisões foram no sentido propugnado pela Requerente.

Está, pois, formada, nos tribunais arbitrais, uma forte corrente jurisprudencial, convergente e sem dissidências, que flui no sentido da manutenção na ordem jurídica do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro após a Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

O que não deixa de ser significativo, e deve ser atendido, em reforço dos fundamentos aduzidos, face ao comando do artigo 8º nº do Código Civil, que determina que “(...) o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”.

Entretanto, entrou em vigor a Lei nº 71/2018, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2019.

Dispõe ela, no seu artigo 319º:

“São revogados (...) os artigos 1º e 8º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de janeiro, que cria incentivos fiscais à constituição de fundos de investimento imobiliário”.

Ora, esta disposição não deixa dúvidas sobre o acerto do que até aqui se expendeu.

O referido artigo 1º do decreto-lei nº 1/87 vigorou até à sua revogação pela Lei nº 71/2018, ou seja, não tinha, até então sido expressa ou tacitamente revogado.

Consequentemente, estava em plena vigência quando ocorreram as aquisições de imóveis que conduziram às liquidações impugnadas e mantidas pela AT, ao não atender os pedidos de revisão oficiosa apresentados pela Requerente. Liquidações e acto tácito de indeferimento que, por esse motivo, são ilegais.

Admitir o contrário seria imputar ao legislador de 2018 um erro palmar, revogando expressamente uma norma já então inexistente no ordenamento jurídico.

Provado que está que o imposto liquidado foi pago, nos termos da alínea b) do artigo 24º do RJAT, 35º nº 10 e 43º nº 1 da Lei Geral Tributária e 61º nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a Requerida, que incorreu em erro que lhe é imputável ao proceder às liquidações e ao desatender, com a sua inércia, os respectivos pedidos de revisão, deve pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre as quantias pagas, contados à taxa legal, desde esses pagamentos até à restituição do imposto.

## **V – DECISÃO**

Nos termos e pelos motivos expostos, decide-se:

- Julgar procedentes os pedidos da Requerente, anulando, consequentemente, os actos tributários impugnados;
- Condenar a AT a restituir as quantias pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios, contados desde os pagamentos até efectivo reembolso;
- Condenar a AT nas custas do processo, que se computam em € 7.344,00;
- Fixar ao processo o valor de € 463.556,05.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Março de 2019.

Os árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

(Suzana Fernandes da Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelos árbitros.

A redacção do presente acórdão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.