

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 563/2018-T

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

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro-presidente), Dr. José Ramos Alexandre e Dr. João Menezes Leitão (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

Relatório

O **Fundo de Investimento Imobiliário Fechado A...**, NIPC..., registado junto da CMVM sob o código ..., representado pela respetiva entidade gestora, a B...-, S.A., com sede na Rua ..., nº..., - ... - ...-... LISBOA, veio, nos termos do art.º 10º, nº 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro e alterado pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral solicitando a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) nº..., no montante de € 325 000,00 cujo pagamento foi efetuado, solicitando conjuntamente que seja ordenada a devolução dessa quantia, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal, a contar desde a data da realização do pagamento até à data do efetivo reembolso.

É Requerida nos autos a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do Tribunal foi aceite e, em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, al. a), art.º 6.º, n.º 2, al. a) e art.º 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), por despacho de 2019/01/04, designou como árbitros os signatários, tendo sido aceite o encargo no prazo legalmente estabelecido.

As partes foram devidamente notificadas da designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) art.º 8.º do RJAT e art.º s, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24 de janeiro de 2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada nos termos do art.º 17º do RJAT, para se pronunciar sobre o pedido arbitral, por requerimento de 2019/02/27, informou o Tribunal de que não apresentava Resposta, constatando-se também que não remeteu ao Tribunal o Processo Administrativo.

Por despacho de 2019/03/02 foi dispensada a realização da reunião prevista no art.º 18º do RJAT, tendo as partes sido notificadas para apresentarem, querendo, alegações escritas.

O Requerente apresentou alegações escritas em 2019/03/20.

Foi designado o dia 2019/07/24 como data limite para a prolação da decisão final.

Do pedido

A fundamentar o seu pedido arbitral, o Impugnante alega o seguinte:

O Requerente é um fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, “*cuja constituição foi autorizada por decisão do Conselho Diretivo da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários de 20 de Janeiro de 2000, que opera nos termos previstos nos artigos 204º e seguintes do Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo aprovado pela Lei nº 16/2015, de 24 de Fevereiro*”.

Como tal, beneficia, nas aquisições que faça de prédios para integrarem o Fundo, da isenção de IMT ao abrigo do “*art.º 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, que estabelece que “são isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respetiva sociedade gestora*”.

No entender do Requerente esta norma ainda se encontra em vigor, pois o art.º 31 do Decreto-Lei nº 287/2003, determinou 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”*.

Assim sendo, as aquisições de bens imóveis levadas a cabo com o intuito de passarem a integrar um fundo de investimento imobiliário estão atualmente isentas de IMT.

O Requerente, no âmbito da sua atividade, adquiriu, por escritura pública de compra e venda, promessa unilateral de venda e arrendamento, a propriedade plena três prédios urbanos: um prédio urbano sito na ..., nºs a ... e ..., nºs ... e ..., Setúbal; um segundo prédio urbano sito na ..., nºs ..., ... e ..., também Setúbal; e ainda um terceiro prédio urbano sito na ..., nº..., da mesma localidade.

Antecipadamente, na mesma data, realizou o pagamento do IMT referente as estas aquisições, tendo sido efetuada pelo SF a liquidação do IMT nº..., referente à aquisição dos três prédios, no montante de € 325.000,00.

Por entender que não era devido imposto por estas transações, apresentou reclamação graciosa no Serviço de Finanças de Setúbal ..., em 16/04/2018, peticionando a anulação do imposto, bem como o respetivo reembolso, por entender que a mencionada liquidação violava o disposto no art.º 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3/01.

Até à data da apresentação do presente pedido arbitral o Requerente não foi notificado de qualquer decisão tomada nesse processo pelo órgão da Autoridade Tributária competente.

Considera, por isso, que se está perante um caso de indeferimento tácito, pois, de conformidade com o art.º 57º, nº 5 da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo para a decisão é de quatro meses contados da data da entrada da petição nos serviços, presumindo-se tacitamente indeferido o pedido decorrido que seja esse período de quatro meses para efeitos de recurso hierárquico ou impugnação judicial, sendo, por consequência, tempestiva a apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

A liquidação impugnada foi efetuada tendo em conta o montante de €5 000 000,00, correspondente ao valor do contrato, por ser superior ao somatório dos valores dos VPT respetivos, com aplicação da taxa de 6,5% (doc. 3).

Por seu turno, a Requerida antecipadamente informou o Tribunal de que não iria apresentar Resposta.

Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar e decidir o objeto do processo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e possuem legitimidade, de conformidade com o que está previsto nos artigos 4º e 10º, nº 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112/A/2011, de 22 de março.

Não foram suscitadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito do pedido e o processo não enferma de nulidades, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

Matéria de facto

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

I - O FIIFT A... é um fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, cuja constituição foi autorizada por decisão do Conselho Diretivo da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários de 20 de Janeiro de 2000, conforme doc. nº 1.

II - O FIIFT A..., conforme doc. 1, opera nos termos previstos nos artigos 204º e seguintes do Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo aprovado pela Lei nº 16/2015, de 24 de Fevereiro.

III - No âmbito da sua atividade, o FIIFT A... adquiriu, por escritura pública de compra e venda, promessa unilateral de venda e arrendamento, outorgada em 28 de Dezembro de 2017 (doc. 2),

a propriedade plena dos seguintes imóveis:, n.ºs a ... e ..., n.ºs ... e ..., União das freguesias de ..., ... e ..., concelho de Setúbal, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º..., da extinta freguesia de ... (...) e inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ...;

- a) O prédio urbano sito na ..., n.ºs ..., ... e ..., União das freguesias de ..., ... e ..., concelho de Setúbal, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o n.º..., da extinta freguesia de ... (...) e inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo...; e ainda
- b) O prédio urbano sito na ..., n.º..., União das freguesias ..., ... e ..., concelho de Setúbal, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Setúbal sob o número ... da extinta freguesia de ... (...) e inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo... .

IV - Para a efetivação dessa escritura, conforme documento n.º 3 que aqui se dá por inteiramente reproduzido, o Requerente solicitou antecipadamente a liquidação do IMT devido pela aquisição onerosa dos prédios anteriormente identificados em 28 de dezembro de 2017, junto do Serviço de Finanças ... de Setúbal, que processou a liquidação n.º..., no valor de €325 000,00, cujo cálculo teve em conta o valor declarado de €5 000 000,00, sobre o qual incidiu a taxa de 6,5%.

V - Ainda no mesmo dia 28 de Dezembro de 2017, o FIIFT A... procedeu ao pagamento da quantia liquidada, no valor de € 325.000,00, a título de IMT, como se comprova pelo documento de pagamento que constitui o doc. 4.

VI - O Requerente apresentou contra a liquidação n.º ... a reclamação graciosa cuja cópia constitui o doc. n.º 5, a qual foi remetida por correio registado com aviso de receção em 17 de abril de 2018.

Não é, contudo, possível, saber se foi ou não proferida alguma decisão sobre o peticionado na reclamação graciosa já que a AT nada disse sobre o pedido arbitral, nem juntou o processo administrativo atinente quer à liquidação quer à mencionada reclamação graciosa.

Ainda assim, tendo em conta a data do registo do envio da petição, e considerando o disposto no art.º 57º, n.º 1 e 5, da LGT, tem que se considerar tempestivo o pedido arbitral por ter sido apresentado dentro do prazo de 90 dias constante do n.º 1 alínea a) do art.º 10º do RJAT, por força da alínea d) do n.º 1, do art.º 102º, do CPPT.

Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral e o Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição.

Matéria de direito

Está essencialmente em causa a aplicação da isenção de IMT prevista (como isenção de Sisa) no artigo 1.^o do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, às sobre referidas aquisições de prédios urbanos efetuadas pelo Requerente em 28 de Dezembro de 2017.

Defendeu o Requerente que, dada a sua natureza de Fundo de Investimento Imobiliário, e dada a integração dos imóveis adquiridos no seu fundo, beneficiaria de isenção de IMT ao abrigo do disposto no referido normativo, que criou o benefício fiscal da *isenção de Sisa* para as aquisições de bens imóveis para esses fundos – isenção essa que se transformou em isenção de IMT por força do disposto no artigo 28.^o do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e por força do disposto na norma *conservatória* de benefícios fiscais constante do mesmo diploma (artigo 31.^o, n.º 6^o).

Defendeu ainda o Requerente que o Decreto-Lei n.º 1/87 não pretendia ter uma vigência temporária, e que não foi revogado – o que era verdade *à altura* –, nem expressa nem

¹ Prevendo isenção de Sisa para “*as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora*”.

² “Artigo 28.^o - Remissões

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.”

³ “6 - 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.”

tacitamente, pelo que a isenção consagrada no seu artigo 1.º permanecia em vigor, não obstante o artigo 46.º do Estatutos dos Benefícios Fiscais, alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2007), ter introduzido uma outra isenção de IMT para os prédios integrados nos fundos imobiliários, pois tais isenções seriam “*estruturalmente diferentes, económica e fiscalmente compatíveis, e, em rigor, complementares*”. E escrevia: “*No primeiro caso, a isenção é aplicável sempre que o fundo de investimento imobiliário se encontre **na posição de adquirente do imóvel** (fase de investimento). No segundo caso, a isenção é aplicável sempre que o fundo se encontre **na posição de alienante do imóvel** (fase de desinvestimento).*”

Invocou também o lugar paralelo do tratamento fiscal dos prédios urbanos destinados a reabilitação, que resulta do disposto nos artigos 45.º, n.º 2, al. b), e 71.º, n.º 8, do EBF, e o 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. Invocou ainda várias decisões arbitrais proferidas no CAAD (processos n.ºs 544/2016-T, 677/2016-T, 440/2017-T, 580/2017-T, 547/2017-T e 622/2017-T) sobre a manutenção da vigência do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro.

O Decreto-Lei n.º 1/87 – aprovado na sequência da regulamentação da atividade dos Fundos de Investimento Imobiliário pelo Decreto-Lei n.º 246/85, de 12 de Julho – reconheceu no seu preâmbulo “*o importante contributo que este novo tipo de instituições financeiras poderá trazer à formação das poupanças e à sua mobilização para investimentos no setor imobiliário. Acrescem os efeitos positivos que por essa via se induzirão nas indústrias da construção e no mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.*”.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (reforma da tributação do património), que aprovou o Código do IMI e o Código do IMT, não alterou essa avaliação, mantendo o benefício fiscal.

Tanto assim que, perante a discussão suscitada, **o legislador procedeu à revogação expressa do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87** (artigo 319.º⁴ da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2019).

Haverá assim que concluir, tal como na decisão proferida no processo n.º 544/2016-T, que *“a partir da entrada em vigor da nova redação do artigo 46.º do EBF passariam a estar isentas do IMT, não apenas as aquisições de bens imóveis levadas a cabo por sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário com o intuito de as mesmas passarem a integrar esses fundos – tal como estabelecido na regra precedente – como também os prédios integrados nos fundos imobiliários – tal como estabelecido naquele artigo 46.º do EBF. Por outras palavras, a isenção de IMT valeria doravante quer para imóveis adquiridos para virem a integrar fundos imobiliários, como até então se estabelecia, quer para esses mesmos imóveis se e enquanto integrados em fundos imobiliários, nos termos do artigo 46.º do EBF. No primeiro caso, a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel. No segundo caso a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel. Assim, é forçoso concluir-se pela inexistência de uma incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes.*

(...)

Não obstante as diferenças estruturais que separam ambas as isenções, a verdade é que em ambos os casos as sociedades gestoras de fundos de investimento são colocadas numa posição economicamente vantajosa: ou porque não têm que pagar o IMT quando adquirem imóveis para os integrar no respectivo fundo de investimento imobiliário, ou porque os podem colocar no mercado mais facilmente em virtude de o prospetivo adquirente estar isento de IMT. As novas disposições e as regras precedentes não só são inteiramente compatíveis como criam um regime fiscal especialmente apetecível para as sociedades gestoras de fundos imobiliários.

Compreende-se bem a isenção de IMI a favor dos imóveis integrados em fundos imobiliários, na medida em que isso os liberta do pagamento deste imposto anual sobre o

⁴“São revogados o artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, que define utilidade turística e estabelece os princípios e requisitos necessários para a sua concessão, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 20/86, de 13 de fevereiro, que estabelece o regime de incentivos fiscais dos fundos de investimentos mobiliário, e os artigos 1.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, que cria incentivos fiscais à constituição de fundos de investimento imobiliário.”

património imobiliário, prevista no artigo 46.º do EBF antes da redação que lhe foi dada pela Lei LOE de 2007. No entanto, também não é negligenciável a utilidade de que a isenção de IMT, acrescentada por este diploma, se revista no caso das transações de imóveis integrados em fundos imobiliários.

(...)"

Essa foi também a posição adotada em outras decisões arbitrais – nomeadamente as citadas pelo Requerente – sem que haja razões para alterar esse entendimento. Aliás, a maior elaboração de tais decisões tinha a ver com a demonstração da vigência da norma do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, discussão essa agora ultrapassada pela sua expressa revogação pela Lei do Orçamento de 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro).

Assim, estando plenamente em vigor, à data dos factos (28 de Dezembro de 2017), o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, e encontrando-se reunidos os pressupostos de facto para que o Requerente possa beneficiar da isenção nele contemplada (interpretada de forma atualizada como isenção de IMT, pelas razões vistas), não poderá a liquidação de IMT impugnada (com o n.º...) manter-se na ordem jurídica, por ilegal, devendo ser determinada a sua anulação.

Do pedido de juros indemnizatórios

Finalmente o Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

Do probatório resulta que o mesmo procedeu, no dia 28 de Dezembro de 2017, ao pagamento da quantia liquidada, no valor de € 325.000,00, a título de IMT.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, *“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 em apreço, afigura-se manifesto que, declarada a ilegalidade da liquidação de IMT objeto do pedido de pronúncia arbitral, pelos motivos que antecedem, terá de deferir-se o pedido do Requerente de reembolso do imposto indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, conforme se estatui no n.º 5 do artigo 61.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), vencidos desde 28 de Dezembro de 2017 até integral reembolso das quantias indevidamente pagas.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade da liquidação de IMT n.º..., de 28/12/2017, no valor de €325.000,00, com a consequente anulação;

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados à taxa legal em vigor, sobre a quantia que pagou indevidamente, até integral reembolso das quantias indevidamente pagas.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do CPC, do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 375.000,00.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 6.120,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 5, do referido Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Abril de 2019

A Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

Dr. José Ramos Alexandre (árbitro vogal),

Dr. João Menezes Leitão (árbitro vogal).