

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 602/2018-T**

**Tema: IMT – Aquisição de imóvel por Fundo de Investimento Imobiliário – Vigência do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 03-01.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Suzana Fernandes da Costa e A. Sérgio de Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

### **1. Relatório**

No dia 30-11-2018, o FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO A..., pessoa coletiva n.º..., representado pela respetiva entidade gestora B...– SGFII, S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ... de 19-12-2017, no montante de 297.492,00 €. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD em 03-12-2018 e notificado à Requerida na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 23-01-2019, José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Suzana

Fernandes da Costa e A. Sérgio de Matos, 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 de 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 12-02-2019.

Em 28-02-2019, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 15-03-2019, a Requerida informou os autos que não apresentava qualquer resposta.

Em 18-03-2019, foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e a conceder prazo de 20 dias para as partes apresentarem alegações. No mesmo despacho, foram convidadas as partes para enviarem as peças produzidas em formato word, e foi fixado o dia 11-06-2019 para a prolação e notificação da decisão arbitral. Foi ainda advertida a Requerente para dar cumprimento ao disposto no artigo 4º n.º 3 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A Requerente juntou aos autos as suas alegações em 21-03-2019, e a Requerida optou por não apresentar quaisquer alegações.

A Requerente juntou, em 22-03-2019, ao presente processo arbitral, o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

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 pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

## **2. Posição das partes**

A Requerente começa por alegar que se trata de um fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, cuja constituição foi autorizada pela Portaria n.º 229/95, e que no âmbito da sua atividade, adquiriu por escritura pública a propriedade plena do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... .

A Requerente refere que, na data da aquisição foi efetuada a liquidação de IMT n.º ... no valor de 297.492 €, tendo sido pago esse montante.

Não concordando com a liquidação, a Requerente refere que apresentou reclamação graciosa, tendo como fundamento em ilegalidade em virtude da violação do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87 de 3 de janeiro. Dita reclamação graciosa foi expressamente indeferida.

A Autoridade Tributária não apresentou resposta.

### **3. Matéria de facto**

#### **3. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida e a posição da Requerente constante do pedido arbitral, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. O Fundo de Investimento Imobiliário Fechado A... (FIIF...) é um fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, cuja constituição foi autorizada pela Portaria n.º 229/95.
2. O FIIF... é gerido e representado pela Requerente.
3. O Fundo adquiriu, por escritura pública de compra e venda e arrendamento outorgada em 19-12-2017, a propriedade plena do prédio urbano sito na ..., ..., ..., freguesia de ..., concelho da ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., e descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º ... .
4. Na mesma data, foi efetuada a liquidação de IMT n.º..., no valor de 297.492 €, referente à aquisição do imóvel acima identificada.
5. No mesmo dia, 19-12-2017, o Fundo procedeu ao pagamento do IMT no valor de 297.492 €.

6. Em 13-04-2018, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação e IMT n.º ..., no valor de 297.492 €.
7. A Requerente foi notificada, em 17-09-2018, do despacho de indeferimento da mencionada reclamação graciosa.
8. A Requerente interpôs o presente pedido de pronúncia arbitral em 30-11-2018.

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

### **3.2. Factos não provados**

Não se verificaram quaisquer factos que não tenham sido provados.

### **3.3. Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção dos árbitros fundou-se nos documentos juntos aos autos.

## **4. Matéria de direito:**

### **4.1. Objeto e âmbito do presente processo**

A questão essencial de direito que se coloca neste processo é a de saber se o Fundo, representado pela Requerente, na aquisição que efetuou, goza da isenção de IMT consagrada no artigo 1º do Decreto-lei n.º 1/87 de 3 de janeiro.

### **4.2. Do Direito**

Defende a Requerente que a transação imobiliária que efetuou goza da isenção de IMT consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, o qual estabelece que "*são isentas de Sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respetiva sociedade gestora*".

Em seu entender, de acordo com o teor literal dos artigos 28º e 31º n.º 6 do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12-11, 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 continuam isentas de IMT. E, assim sendo, a liquidação impugnada é ilegal.

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

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 19-12-2017.

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

Conhecemos, pelo que ficou estabelecido em sede de matéria de facto, a natureza do sujeito passivo, a verificação dos factos tributários, e a do ato tributário questionado.

A questão que se nos coloca é, pois, a da (in)existência de uma norma impeditiva da tributação: a Requerente defende 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.

Neste ponto seguiremos de muito perto a jurisprudência anterior do CAAD, nomeadamente nos processos n.º 620/2018-T, 563/2018-T, 554/2018-T, 553/2018-T, 552/2018-T, 490/2018-T, 478/2018-T, 474/2018-T, 442/2018-T, 330/2018-T, 326/2018-T, 316/2018-T, 308/2018-T.

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

Estabelece o artigo 7º do Código Civil que:

*“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, os mesmos Autores 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 atuais, continuando a ser adotados 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.

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 redação conferida pelo

Decreto-Lei n.º 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 n.º 26/2003, de 30 de julho, foi publicado o Decreto-Lei n.º 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 28.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 287/2003; e o artigo 31.º, revogando o CSISSD, manteve em vigor "*(...) os benefícios fiscais (...) 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*".

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 46.º n.º 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 81.º n.º 3 alínea e) da Proposta de Lei n.º 478/2006, de 13 de outubro – proposta de Lei de Orçamento para 2007 -, revogava expressamente o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, mas tal revogação não veio a ser consagrada na Lei do Orçamento para 2007 – Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 46.º n.º 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 atualista) 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 redação 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.

Todas estas decisões do CAAD, e que acima indicamos algumas, 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 ocorreu a aquisição do imóvel em questão que conduziu à liquidação impugnada e mantida pela AT, ao não atender a reclamação graciosa apresentada pela Requerente. Liquidação e ato expreso 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.

## **5. Juros indemnizatórios**

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

O artigo 43º n.º 1 da LGT determina 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”**, estatuidando o n.º 4 do art. 61.º do CPPT 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”**.

Nos presentes autos, verifica-se que a ilegalidade da liquidação controvertida é imputável à AT.

Assim, a Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos arts. 24.º, n.º 1, alínea **b)**, do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago e aos juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde a data do pagamento do imposto, à taxa resultante do n.º 4 do art. 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que serão incluídos.

## **6. Decisão**

Em face do exposto, determina-se:

- a) Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral, quanto à ilegalidade da liquidação de IMT n.º..., no valor de 297.492 €.

- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o valor do imposto pago, do pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

### **7. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 306º, 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 308.772,24€.

### **9. 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 5.508,00 €, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º n.º 4 do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 14 de junho de 2019.

[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 Poças Falcão)

O Árbitro Vogal

(Suzana Fernandes da Costa)

O Árbitro Vogal

A. Sérgio de Matos