

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 330/2018-T

Tema: IMT – Fundos de Investimento Imobiliário – Isenção IMT.

Decisão Arbitral

I - Relatório

1. **A...**, identificação fiscal n.º ..., residente na Rua ... n.º..., ...-... ..., **B...**, identificação fiscal n.º..., residente na Rua ... n.º..., ...-... Mindelo, e **C...**, identificação fiscal n.º..., residente na Rua de ... n.º..., ...-... Vilar do Pinheiro, (doravante designados por “Requerentes”), na qualidade de participantes e representantes do **D...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado**, identificação fiscal n.º... (doravante designado por “Fundo”), apresentaram, em 12-07-2018, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. Os Requerentes pretendem a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a anulação dos atos tributários de liquidação de IMT n.ºs ..., de 02-06-2015, ..., de 25-06-2015, ..., de 02-09-2016, ..., de 16-12-2016 e ..., de 27-01-2017, e consequentemente o reembolso do valor indevidamente pago no montante total de € 11.238,67 (onze mil duzentos e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos) acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).
4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em 12-07-2018.
5. Nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
6. Os Requerentes foram notificados, em 30-08-2018, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, 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 do CAAD.
7. De acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c)*, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19-09-2018.
8. A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 21-09-2018, apresentou, em 24-10-2018, a sua Resposta.
9. O Tribunal Arbitral por despacho, de 29-10-2018, determinou: *(i)* dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, de acordo com os princípios gerais da economia processual e da proibição de atos inúteis e para promover a celeridade, a simplificação e a informalidade do processo arbitral, nos termos do disposto nas alíneas *c)* e *e)* do artigo 16.º e do n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, atendendo a que não foi invocada matéria de exceção nem suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido; *(iii)* caso as partes pretendam proferir alegações escritas, estas deverão ser produzidas no prazo de 10 dias, a partir da notificação do presente despacho, concedendo-se à Requerida a faculdade de juntar as suas alegações escritas com carácter sucessivo

relativamente às produzidas pela Requerente; (iv) indicar o dia 17 de dezembro de 2018 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

10. Os Requerentes apresentaram as alegações, em 13-11-2018.

11. A Requerida não apresentou alegações.

12. A posição dos Requerentes, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações, é, em síntese, a seguinte:

12.1. Não existindo qualquer indicação de que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, deveria ter uma vigência temporária e concluindo-se pela sua não revogação por qualquer outra norma ou diploma, resulta que a isenção ali consagrada permanece, atualmente e para todos os efeitos em vigor.

12.2. Daqui decorre que as isenções aplicáveis ao extinto Imposto Municipal da Sisa e consagradas em legislação extravagante (como o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro) continuaram a vigorar em sede de IMT. Assim, a mencionada isenção de Sisa, prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, passou então a reportar-se ao Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

12.3. Por outro lado, o artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (depois artigo 49.º) previu uma isenção de IMT aplicável a fundos de investimento imobiliário que se configura como um complemento da norma de isenção já existente visando conferir uma maior coerência ao regime tributário aplicável a estas entidades. Assim, o legislador, a par da isenção de IMT aplicável na aquisição de imóveis por fundos de investimento imobiliário, veio consagrar igualmente a isenção de IMT na transmissão dos imóveis por aqueles fundos.

12.4. O novo artigo 46.º do EBF não veio revogar expressa ou tacitamente o regime constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro.

12.5. A norma de isenção consagrada no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, encontra-se em vigor, devendo ser aplicada à situação de facto abrangida pela mesma, ou seja, nas operações de aquisição de imóveis realizadas, por uma sociedade gestora, com vista à respetiva integração no património dos fundos de investimento imobiliário geridos e administrados pela mesma.

12.6. É forçoso concluir que estão isentas de IMT as operações de aquisição de imóveis levadas a cabo por uma sociedade gestora para o património dos fundos de investimento imobiliário geridos e administrados pela mesma.

12.7. As operações de aquisição de imóveis, descritos nos autos, realizadas pela sociedade gestora, em representação do Fundo gerido e administrado pela mesma até à sua liquidação, deveriam ter beneficiado da isenção de IMT, consagrada no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro.

12.8. Nos termos da legislação aplicável não deveria ter sido liquidado qualquer IMT no âmbito das aquisições dos imóveis em apreço, em consequência resulta que os atos tributários de liquidação de IMT são manifestamente ilegais por resultarem da interpretação e aplicação errónea do Direito aplicável.

12.9. As referidas liquidações de IMT devem ser declaradas ilegais, por padecerem de grave erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo as mesmas consequentemente anuladas com todos os efeitos legais.

12.10. Uma vez que os atos tributários de liquidação de IMT em causa são manifestamente ilegais devem os Requerentes ser ressarcidos dos valores do imposto liquidado, porque não devidos. Assim, nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT e do artigo 100.º da LGT, requer-se que seja a AT condenada no reembolso do imposto liquidado com base nos atos tributários em apreço.

12.11. Mais requerem os Requerentes que, sendo julgada procedente a decisão arbitral lhe sejam pagos, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*) e n.º 5 do RJAT e dos artigos 43.º e 100.º da LGT, os respetivos juros indemnizatórios pelo pagamento indevido dos atos tributários em análise.

13. A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

13.1. Não se afigura defensável que se mantenha em vigor o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, que refere estarem isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respetiva sociedade gestora. Com a alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, o n.º 1 do artigo 46.º do EBF passou a prever a isenção do IMT, para além do IMI, que já anteriormente previa.

13.2. A constituição do direito à isenção, para ambos os impostos, dependia de três pressupostos tipificados na lei – a integração dos prédios no património dos fundos de investimento imobiliário; que esses fundos se constituíssem de acordo com a legislação nacional e que esses fundos operassem de acordo com a mesma legislação.

13.3. O n.º 2 do artigo 46.º do EBF passou a prever, após essa alteração, que não beneficiavam dessa isenção 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.

13.4. As alíneas *a*) e *j*) do artigo 88.º da mesma lei que alterou o artigo 46.º do EBF (Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro) estabeleceram o regime transitório aplicável. A alínea *a*) manteve, nos respetivos termos, os direitos aos benefícios fiscais constituídos anteriormente à data da entrada em vigor da alteração, e a alínea *j*) estabeleceu que aquelas alterações se aplicavam aos fundos que se vierem a constituir após a data de 1 de Novembro de 2006.

13.5. Estabelece ainda a mesma alínea que a limitação da isenção se aplica também aos prédios que sejam integrados no património de fundos de investimento anteriormente

constituídos, que à data de 1 de Novembro de 2006, as suas unidades de participação fossem detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles. Significa isto que o novo regime se aplica apenas a prédios integrados após a data da entrada em vigor da lei nova, mesmo que os fundos se houvessem constituído antes da sua vigência.

13.6. Daqui resulta que, no que respeita ao IMT, o legislador utiliza o pressuposto de integração dos prédios no fundo, referindo-se à sua integração futura, e não aos prédios já integrados anteriormente à data da entrada em vigor da lei. Significa isso, também, que o legislador pretende isentar as aquisições de imóveis que se vierem a realizar, para serem integrados no património desses fundos, desde que essa interação ocorra.

13.7. O legislador adicionou ao n.º 1 do artigo 46.º do EBF a previsão da isenção do IMT nesses casos, para, de seguida, eliminar essa isenção quando se trate de fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles. Nesses casos passam a aplicar-se taxas do IMI e do IMT reduzidas a 50%.

13.8. O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, já isentava do IMT as aquisições de imóveis pelos fundos de investimento imobiliário. Daqui resulta que o aditamento da previsão do IMT ao n.º 1 do artigo 46.º do EBF, efetuado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não implica nenhum alargamento de benefícios fiscais. Pelo contrário, trata-se de uma medida destinada a limitar o benefício fiscal para os fundos anteriormente referidos. Essa limitação destinou-se a eliminar a utilização abusiva dos benefícios fiscais.

13.9. O artigo 46.º do EBF passou a regular os benefícios fiscais do IMT nas aquisições de imóveis pelos fundos de investimento, pelo que regulando a mesma matéria, revogou tacitamente o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro. Tendo sido revogado o artigo 49.º do EBF, que sucedeu ao artigo 46.º, pela Lei n.º 7- A/2016, de 30 de Março, nenhuma daquelas normas está atualmente em vigor.

13.10. Decorre de todo o exposto que as liquidações de IMT em crise assentam numa interpretação de normas de isenção fiscal que atende à letra e aos elementos histórico, sistemático e teleológico de interpretação, segundo os princípios consignados no artigo 9.º do Código Civil, aplicáveis nos termos do artigo 11.º da LGT.

13.11. O pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo de 120 dias a contar do conhecimento das liquidações previsto para reclamação graciosa no n.º1 do artigo 70.º conjugado com a alínea *f*), do n.º1 do artigo 102.º, ambos do CPPT. Nessa medida, os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão, nos termos da alínea *c*) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada.

13.12. Assim sendo, no presente caso, não são devidos juros indemnizatórios quer desde a data do pagamento, quer porque não decorreu um ano após o pedido de revisão oficiosa (22.12.2017), nos termos do disposto na alínea *c*), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT.

II - Saneamento

14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

III - Mérito

III.1. Matéria de facto

15. Factos provados

15.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A) *D...* – *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado*, iniciou a sua atividade em 14-12-2007, sendo gerido pela *E...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários, S.A.* (a seguir designado abreviadamente por “*E...*”), identificação fiscal n.º

B) O Fundo, identificado na alínea anterior, procedeu à distribuição do produto da liquidação aos participantes, em 28-12-2017.

C) A *E...*, em representação do Fundo, adquiriu os seguintes imóveis:

i) Por escritura pública, de 03-06-2015, o imóvel inscrito na matriz sob o artigo U-...-F da união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto, sito na Rua da ... n.º ... e ... N.º..., ..., sendo adquirido, por €62.500,00, ao *F...– Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional* (conforme Documento n.º 3, fls.1 a 8, anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

ii) Por escritura pública, de 26-06-2015, o imóvel inscrito na matriz sob o artigo U-...-BB da união de freguesias de ... e ..., concelho de Matosinhos,

sito na Rua ... n.º..., sendo adquirido, por €190.000,00, a G... S.A., (conforme Documento n.º 3 fls. 9 a 16, anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

iii) Por escritura pública, de 05-09-2016, o imóvel inscrito na matriz sob o artigo U-...-T da união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto, sito na Rua ... n.º ... e ..., ..., sendo adquirido por, € 65.000,00, à H... S.A., (conforme Documento n.º 3 fls.17 a 23, anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

iv) Por escritura pública, de 19-12-2016, o imóvel inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da união de freguesias de..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto, sito na Rua ... n.º ... e ... N.º..., ..., sendo adquirido, por €160.000,00, a I..., (conforme Documento n.º 3 fls.24 a 29, anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);

v) Por escritura pública, de 30-01-2017, o imóvel inscrito na matriz sob o artigo U-...-I da união de freguesias de..., ..., ..., ..., ... e..., concelho do Porto, sito na Rua ... n.º ... e ... N.º..., ..., sendo adquirido, por € 100.000,00, a J... e a K..., (conforme Documento n.º 3 fls.30 a 35, anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

D) Relativamente à aquisição do prédio identificado na alínea **C) i)** foi emitido, em 02-06-2015, a liquidação de IMT n.º..., no montante de € 625,00 (conforme Documento n.º 2 fls. 4 e 5, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), que foi pago, em 03-06-

2015 (conforme Documento n.º 4 fls.2, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- E)** Relativamente à aquisição do prédio identificado na alínea **C) ii)** foi emitido, em 25-06-2015, a liquidação de IMT n.º..., no montante de € 5.603,90 (conforme Documento n.º 2 fls. 4 e 5, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), que foi pago, em 26-06-2015 (conforme Documento n.º 4 fls.3, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- F)** Relativamente à aquisição do prédio identificado na alínea **C) iii)** foi emitido, em 02-09-2016, a liquidação de IMT n.º..., no montante de € 650,00 (conforme Documento n.º 2 fls.6 e 7, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), que foi pago, em 05-09-2016 (conforme Documento n.º 4 fls. 4, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- G)** Relativamente à aquisição do prédio identificado na alínea **C) iv)** foi emitido, em 16-12-2016, a liquidação de IMT n.º..., no montante de €3.283,84, (conforme Documento n.º 2 fls. 8 e 9, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), que foi pago, em 16-12-2016 (conforme Documento n.º 4 fls. 5, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- H)** Relativamente à aquisição do prédio identificado na alínea **C) v)** foi emitido, em 27-01-2017, a liquidação de IMT n.º..., no montante de 1.075,93€, (conforme Documento n.º 2 fls. 10 e 11, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), que foi pago, em 27-01-2017 (conforme Documento n.º 4 fls. 6, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- I)** O Fundo representado pela *E...* requereu, em 12-12-2017, a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação de IMT *supra* identificados, nos termos dos artigos 78.º da LGT e 41.º e 42.º do CIMT (conforme Documento n.º 1, anexo ao pedido do pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- J)** Até à data da apresentação do presente pedido arbitral os Requerentes ainda não tinham sido notificados de qualquer decisão relativa ao pedido de revisão oficiosa formulado.

15.2. Factos não provados

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

15.3. Fundamentação da matéria de facto

A factualidade provada teve por base os documentos que foram juntos aos autos pelos Requerentes, bem como as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT tendo sido considerados provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

15.4. Cumulação de pedidos

O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a cinco atos tributários de liquidação de IMT e aos respetivos juros indemnizatórios.

Atendendo ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT e considerando a identidade dos factos tributários, e os idênticos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta à cumulação dos presentes pedidos.

III.2. Matéria de Direito

16. A questão em causa nos presentes autos arbitrais consiste em saber se o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, se encontra em vigor, e conseqüentemente se os Fundos de Investimento Imobiliário estarão ou não isentos de IMT na aquisição de imóveis.

Cumpra de apreciar.

17. No enquadramento legal desta questão importa ter presente o seguinte:

17.1. O Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, definiu o quadro fiscal aplicável aos fundos de investimento imobiliário. O preâmbulo do diploma salientava o importante contributo que este tipo de instituições financeiras dariam para a formação das poupanças e a sua mobilização para investimentos no setor imobiliário. O artigo 1.º tinha o seguinte teor:

“São isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas por um fundo de investimento imobiliário pelas respectivas sociedades gestoras.”

17.2. O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando o CIMI e o CIMT. O artigo 28.º determinou o seguinte:

“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.”

17.3. O n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, estabeleceu o seguinte:

“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.”

17.4. A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, através do artigo 82.º, alterou o artigo 46.º do EBF com o seguinte teor:

“Artigo 46.º

Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma

- 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.”*

17.5. O artigo 88.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, estabeleceu as disposições transitórias no âmbito dos benefícios fiscais derivadas das alterações introduzidas no EBF. Nos termos da alínea *a*) do artigo 88.º:

“São mantidos, nos termos em que foram concedidos, os benefícios fiscais constantes das partes II e III cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro 2006;”

De acordo com o disposto na alínea j) do artigo 88.º:

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

17.6. Através do artigo 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, Lei do Orçamento do Estado para 2010, o artigo 46.º do EBF foi renumerado e passou a artigo 49.º. tendo sido alterado o n.º 1 e revogado o n.º 2:

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

2- (Revogado)”

17.7. Com o artigo 119.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de dezembro, deu-se a extensão da isenção do IMT a fundos fechados de subscrição pública, tendo sido alterado o n.º 1 do artigo 49.º do EBF:

“1- Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de

pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.”

17.8. O artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2014, substituiu a isenção de IMT dos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública por uma redução para metade das taxas de IMT tendo estabelecido:

“1- São reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.”

17.9. O artigo 209.º a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, estabeleceu o seguinte regime transitório:

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

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

18. Da factualidade objeto dos presentes autos arbitrais resulta provado que o Fundo era um fundo de investimento imobiliário gerido por uma sociedade gestora. A referida sociedade gestora, E..., adquiriu cinco imóveis com o intuito de estes integrarem o próprio fundo (D... – *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado*) (vd., alíneas **A**), **B**) e **C**) *i*), *ii*), *iii*), *iv*) e *v*) do 15.1. *supra*).

19. As aquisições, descritas nas alíneas **C) i), ii), iii), iv)** e **v)** do 15.1. *supra*, enquadram-se na previsão do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, pelo que, se esta norma se mantiver em vigor, será aplicável a isenção, reportada ao IMT, por força das normas do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro (vd., n.º **17.2.** *supra*).

20. A este respeito a Decisão Arbitral n.º 580/2017-T, para cujo teor desde já aqui remetemos, afirma:

“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. Revogação expressa

Não ocorreu revogação expressa, designadamente antes ou com o EBF, aprovado 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.

Para além disso, o facto já referido de ter sido proposta 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.”

21. A posição constante da Decisão Arbitral *supra* citada merece a nossa concordância e dispensa-se, por desnecessária, o desenvolvimento de mais fundamentação, no presente processo. Assim, em suma, o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, não contém qualquer indicação de que o artigo 1.º teria uma vigência temporária, pelo que, não tendo sido revogado por outra lei, a isenção dali constante mantinha-se em vigor à data dos factos

constantes nos presentes autos arbitrais. Tendo em conta o disposto no artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, a introdução da isenção do artigo 46.º do EBF não pode ser interpretada como uma revogação e substituição da isenção constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87. Desde logo, porque os benefícios fiscais não se encontram só previstos no EBF, podendo constar de legislação avulsa. Assim, temos de concluir que as duas isenções são diferentes, compatíveis e complementares.

22. Atendendo ao exposto nos n.ºs anteriores, a *E...* adquiriu cinco imóveis, com o intuito de que estes integrassem o próprio Fundo. Deste modo, a isenção de IMT prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, é aplicável às referidas transações, não devendo haver lugar ao pagamento do imposto pela celebração das correspondentes escrituras públicas. Por isso, concluímos que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não estava revogado nos anos de 2015 e 2016, quando foram efetuadas as aquisições constantes dos autos, pelo que 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.

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

23. Cabe agora proceder à análise do pedido dos Requerentes, formulado no Pedido de Pronuncia Arbitral, para o pagamento de juros indemnizatórios.

Com fundamento no artigo 24.º, n.º 5, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária tem-se entendido que é possível o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processos arbitrais.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios consiste na demonstração da existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal.

No presente caso, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os Requerentes não apresentaram reclamação graciosa nem impugnação judicial das liquidações, tendo apresentando, antes, o pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT (vd., alínea **I**) do n.º 15.1. *supra*).

O pedido de revisão oficiosa apresentado no prazo da reclamação graciosa, previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é equivalente a esta, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (vd., acórdão de 12-07-2006 no processo n.º 0402/06, e acórdão de 15-04-2009, no processo n.º 065/09).

Os Requerentes só apresentaram o pedido de revisão oficiosa em 12-12-2017, ou seja, para além do prazo de 120 dias a contar do conhecimento das liquidações (vd. alíneas **D**), **E**), **F**), **G**) e **H**) do 15.1. *supra*). Nesta situação, apenas se prevê o direito a juros indemnizatórios nos termos da alínea *c*) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, ou seja, «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste». Assim, os juros indemnizatórios deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada.

24. Nestes termos, improcede o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor dos Requerentes desde a data de pagamento do imposto, devendo os mesmo juros serem calculados após 12-12-2018 (um ano após o pedido de revisão do ato tributário que foi interposto em 12-12-2017 – vd., alínea **I**) do 15.1 *supra*) até ao seu reembolso.

25. Neste sentido, pelo menos, já se pronunciou a decisão do CAAD no processo n.º 188/2018-T.

IV – Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à anulação das liquidações de IMT;
- b) Anular as liquidações de IMT n.º..., no montante de € 625,00; n.º..., no montante de € 5.603,90; n.º ..., no montante de € 650,00; n.º..., no montante de €3.283,84 e n.º..., no montante de €1.075,93;
- c) Julgar procedente o pedido de restituição à Requerente das quantias pagas, no montante total de € 11.238,67, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar este pagamento;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios a favor dos Requerentes e condenar a Autoridade Tributária Aduaneira a pagar aos Requerentes juros, sobre as quantias indevidamente pagas, calculados desde o dia 12-12-2018 até ao seu integral reembolso;
- e) Condenar a Requerida a pagar as custas do presente processo.

V - Valor do Processo

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em € 11.238,67 (onze mil duzentos e trinta e oito euros e sessenta e sete cêntimos).

VI - Custas

O montante das custas é fixado em € 918,00 (novecentos e dezoito euros) a cargo da Requerida, nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 14 de dezembro de 2018

O Árbitro

Olívio Mota Amador