

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 442/2018-T**

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

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19-11-2018, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A...- SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A.**, (doravante designada por "Requerente"), com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º ..., ...-... Porto, na qualidade sociedade gestora e em representação do **B...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO** (doravante abreviadamente designado "B... "), com o número de identificação fiscal..., **C...- FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO** (doravante designado "C..."), com o número de identificação fiscal..., e **D...- FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO** (doravante designado "D..."), com o número de identificação fiscal..., (todos doravante designados por "Fundos"), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede a apreciação da legalidade de pedidos de revisão oficiosa apresentados à Autoridade Tributária e Aduaneira com vista à anulação de vários actos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), no montante total de € 903.483,88, na sequência da formação da presunção do indeferimento tácito daqueles pedidos, bem como, sobre os actos de liquidação de IMT propriamente ditos, que são os seguintes:

- Pedido de revisão oficiosa apresentado a 14 de Fevereiro de 2018 pelo Fundo B..., relativo aos actos tributários de liquidação de IMT ... de 16/09/2016, e ... de 07/06/2017, no montante total de € 451.750,00;
- Dois pedidos de revisão oficiosa apresentados a 14 de Fevereiro de 2018 pelo Fundo C..., relativos aos actos tributários de liquidação de IMT ... de 19/06/2014, e ... de 12/05/2014, no montante total de € 35.425,00;
- Três pedidos de revisão oficiosa apresentados a 14 de Fevereiro de 2018 e um a 19 de Fevereiro de 2018 pelo Fundo D..., relativos aos actos tributários de liquidação de IMT ... de 30/04/2015, ... de 12/11/2015, ... de 02/12/2015, ... de 09/12/2015, ... de 04/05/2017, ... de 13/09/2017, ... de 13/01/2015, ... de 11/01/2017, ... de 21/09/2015, ... de 21/09/2015 e ... de 14/12/2017, no montante total de € 416.308,88.

A Requerente pede ainda a devolução da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 07-09-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 29-10-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 19-11-2018.

A Administração Tributária e Aduaneira foi notificada nos termos do artigo 17.º do RJAT, mas veio dizer que não apresenta Resposta.

Por despacho de 03-01-2019, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações e foi indicada data para a decisão.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Os Fundos aqui representados pela Requerente configuram-se como fundos de investimento imobiliário fechados que por ela são geridos;
- B) No exercício da sua actividade, a Requerente adquire imóveis em representação dos Fundos que são integrados no património destes Fundos, por si geridos;
- C) A Requerente, em representação do Fundos, adquiriu, por escritura pública de compra e venda, os imóveis que melhor se discriminam infra, aquisições estas que foram sujeitas e tributadas em sede de IMT:
  - Aquisições para o Fundo B... , a que se referem as escrituras públicas que juntas com o pedido de pronúncia arbitral como Documento 7, cujos teores se dão como reproduzidos:

- No dia 16 de Setembro de 2016, um imóvel sito na freguesia de..., concelho de Cascais (U-...-A), um imóvel sito na freguesia de ..., concelho de Ourém (U-...-G), dois imóveis sítos na união de freguesias de ... e..., concelho de Vila Nova de Gaia (U-...-A e U-...-N) e um imóvel sito na união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e..., concelho do Porto (U-...); e
- No dia 7 de Junho de 2017, um imóvel sito na freguesia de ..., concelho da Figueira da Foz (U-...).
- Aquisições para o Fundo C..., a que se referem as escrituras públicas juntas com o pedido de pronúncia arbitral como Documento 8, cujos teores se dão como reproduzidos:
  - No dia 20 de Junho de 2014, um imóvel sito na união de freguesias de..., ... e ..., concelho de Braga (U-...-A) e um imóvel sito na união de freguesias de ... (... e ...), concelho de Braga (U-...-A);
  - No dia 13 de Maio de 2014, dois imóveis sítos na união de freguesias de ... (... e ...), concelho de Braga (U-...e U-...);
- Aquisições para o Fundo D... a que se referem as escrituras públicas juntas com o pedido de pronúncia arbitral como Documento 9, cujos teores se dão como reproduzidos:
  - No dia 13 de Janeiro de 2015, quatro imóveis sítos na freguesia de ..., concelho de Coimbra (U-..., U-..., U-... e U-...);
  - No dia 22 de Setembro de 2015, dois imóveis silos na freguesia de ..., concelho de Campo Maior (U-... e U-...);
  - No dia 15 de Dezembro de 2017, um imóvel sito na união de freguesias de ... e ..., concelho de Almada (U-...);
  - No dia 13 de Janeiro de 2017, um imóvel sito na freguesia de ..., concelho de Olhão (U-...);
  - No dia 30 de Abril de 2015, dois imóveis sítos na freguesia de..., concelho da Figueira da Foz (U-... e U-...);
  - No dia 13 de Novembro de 2015, um imóvel sito na união de freguesias de ... e ..., concelho de Monção (U-...);

- No dia 3 de Dezembro de 2015, um imóvel silo na união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto (U-...);
- No dia 9 de Dezembro de 2015, dois imóveis sitos na união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., concelho do Porto (U-... e U-...);
- No dia 4 de Maio de 2017, um imóvel sito na união de freguesias de ... (... e ...), concelho de Braga (U-...-B); e
- No dia 14 de Setembro de 2017, um imóvel sito na união de freguesias de ... e ..., concelho de Sintra (U...);

**D)** Relativamente às referidas aquisições de imóveis para o Fundo B... foram emitidas as liquidações de IMT n.º ... de 16/09/2016, e n.º... de 07/06/2017, no montante total de € 451.750,00 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**E)** Relativamente às referidas aquisições de imóveis para o Fundo C... foram emitidas as liquidações de IMT n.º ... de 19/06/2014, e n.º ... de 12/05/2014, no montante total de € 35.425,00, (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**F)** Relativamente às referidas aquisições de imóveis para o Fundo D... foram emitidas as liquidações de IMT n.º ... de 30/04/2015, n.º... de 12/11/2015, n.º ... de 02/12/2015, n.º ... de 09/12/2015, n.º ... de 04/05/2017, n.º ... de 13/09/2017, n.º ... de 13/01/2015, n.º ... de 11/01/2017, n.º... de 21/09/2015, n.º ... de 21/09/2015 e n.º ... de 14/12/2017, no montante total de € 416.308,88 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**G)** Os montantes liquidados foram pagos pelos respectivos Fundos (documentos n.ºs 2, 4 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

**H)** A Requerente apresentou em 14-02-2018 três pedidos de revisão dos referidos actos de liquidação, em representação de cada um dos Fundos (documentos n.ºs 1, 3 e 5, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- I) Os referidos pedidos de revisão dos actos de liquidação não foram decididos até 06-09-2018, data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

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

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

Não foi apresentado processo administrativo.

## **3. Matéria de direito**

A Requerente representa fundo de investimento imobiliário fechados que adquiriram imóveis nos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, tendo sido liquidado IMT pela Administração Tributária, relativamente a cada aquisição.

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

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

O Decreto-Lei n.º 1/87 refere-se à sisa e não ao IMT, mas o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, revogou no seu artigo 31.º, n.º 3, o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões ou Doações, mas estabeleceu, no artigo 28.º, n.º 2, que *«todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas*

*de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente».*

O n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, estabelece que *«mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT».*

As aquisições referidas enquadram-se na previsão do referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, pelo que, se esta norma se mantiver em vigor, será aplicável a isenção, reportada ao IMT, por força destas normas do Decreto-Lei n.º 287/2003.

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

### **3.1. Regime de cessação de vigência da lei**

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

#### **Artigo 7.º**

##### **Cessação da vigência da lei**

*1. Quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei.*

*2. A revogação pode resultar de declaração expressa, da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.*

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

*4. A revogação da lei revogatória não importa o renascimento da lei que esta revogara.*

Não foi prevista vigência temporária para o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, pelo que a eventual cessação da sua vigência só pode resultar de revogação (expressa ou tácita) por outra lei, como decorre do n.º 1 deste artigo 7.º do Código Civil.

### **3.1. 1. Revogação expressa**

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

Na verdade, a aprovação do EBF foi precedida de uma reapreciação global dos benefícios fiscais, que foi iniciada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento do Estado para 1989), que no seu artigo 49.º revogou vários benefícios fiscais, inclusivamente o previsto **no artigo 7.º** do Decreto-Lei n.º 1/87, **mas não o previsto no artigo 1.º**, que aqui está em causa.

A lista dos benefícios fiscais expressamente revogados veio a ser completada pelo Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, em que também não se inclui o benefício fiscal previsto naquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Após a aprovação do EBF, também **não existe qualquer lei que revogue expressamente aquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.**

Designadamente, a revogação expressa foi **proposta pelo Governo** no artigo 81.º, n.º 3, da Proposta de Orçamento do Estado para 2007 (Proposta de Lei n.º 99/X), numa lista de benefícios fiscais a revogar, **mas não foi incluída na lei do Orçamento** aprovada (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), embora tenha sido mantida a revogação expressa de outros benefícios fiscais (no artigo 87.º).

É, assim, inequívoco que **não foi revogado expressamente o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.**

### **3.2. Revogação tácita**

Não existindo revogação expressa, a eventual 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 (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), 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 dos previstos previsto no Decreto-Lei n.º 1/87, **mas não o previsto no seu artigo 1.º**, impõe que se conclua que não se pretendeu revogar este benefício fiscal.

O Decreto-Lei n.º 189/90, de 8 de Junho, aditou ao EBF o artigo 56.º relativo a *«Fundos de investimento imobiliário»*, estabelecendo que *«ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário»*. A Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, alterou a redacção deste artigo para *«ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional e em fundos de poupança-reforma»*.

Com a renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, a este artigo 56.º passou a corresponder o artigo 46.º.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, deu ao artigo 46.º a seguinte redacção: *«Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional»*.

Com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o artigo 46.º do EBF passou a abranger benefícios fiscais em sede de IMT, relativos a **prédios integrados em fundos** de investimento imobiliário.

Este artigo 46.º passou a ter a seguinte redacção:

*1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios **integrados** em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de*

*poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - Os imóveis **integrados** em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de IMI e de IMT reduzidas para metade.*

Com o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, a este artigo 46.º passou a corresponder o artigo 49.º do EBF.

Este artigo 49.º foi sucessivamente alterado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e veio a ser revogado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março.

Em qualquer das redacções referidas, o artigo 49.º apenas se reporta a prédios **integrados** em fundos de investimento imobiliário, não se referindo ao IMT relativo à sua **aquisição**.

Neste contexto, não se pode entender que tenha ocorrido revogação tácita do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, já que não foi regulada por qualquer lei posterior **toda a matéria** nele prevista, designadamente a que respeita a benefícios relativos a **aquisição** de imóveis por fundos de investimento imobiliário.

Por outro lado, não se encontra qualquer norma que seja incompatível com aquele benefício fiscal, pois, como defende a Requerente, «*enquanto que a isenção de IMT prevista no n.º 1 do DL 1/87 se aplica às situações em que o Fundo se encontra na qualidade de adquirente, i.e., quando adquire imóveis para integrar o seu património, a isenção do artigo 46.º do EBF aplica-se às situações em que o Fundo se encontra na posição de alienante, i.e., quando procede a venda dos imóveis que já integram o seu património*».

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

Para além disso, como diz a Requerente, a existência de benefícios relativos à aquisição de imóveis concomitantemente com benefícios relativos à sua transmissão, está

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

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

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

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

Para além disso, e decisivamente, o facto já referido de **ter sido incluída na proposta de Orçamento do Estado para 2007 a revogação expressa** do Decreto-Lei n.º 1/87, e **a proposta não ter sido aprovada**, corrobora a conclusão de que **não se pretendeu revogar o seu artigo 1.º**. Na verdade, tendo de se presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), a omissão na Lei n.º 53-A/2006 da revogação expressa que tinha sido proposta tem, objectivamente, o alcance de expressar que não se pretendeu revogar aquela norma, pois a forma adequada de exprimir uma hipotética intenção de revogação era referi-la expressamente, aprovando a proposta, e não obnubilá-la com o silêncio, que, neste contexto, é adequado a exprimir intenção de rejeição da revogação proposta.

Por isso, tem de se concluir que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não foi tacitamente revogado, nem estava revogado em 2017 e 2018, quando foram efectuadas as aquisições em causa. ( <sup>1</sup> )

Consequentemente, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Os indeferimentos tácitos dos pedidos de revisão enfermam do mesmo vício pelo que se justifica também a sua anulação.

#### **4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

##### **4.1. Reembolso das quantias pagas**

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das

---

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

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

sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no*

---

*Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso.

Devendo ser anuladas as liquidações a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas.

#### **4.2. Juros indemnizatórios**

O artigo 43.º da LGT estabelece o regime dos juros indemnizatórios, nos seguintes termos, no que aqui interessa:

##### ***Artigo 43.º***

##### ***Pagamento indevido da prestação tributária***

*1. 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.*

*2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*

*c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

As liquidações não foram impugnadas dentro do prazo legal para impugnação, designadamente no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, nem nos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial previstos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT.

Nestas situações em que não é efectuada impugnação nos prazos de impugnação judicial e reclamação graciosa não é aplicável o n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, a possibilidade de os Fundos representados pela Requerente terem direito a juros indemnizatórios tem de ser aferida à face do n.º 3 do artigo 43.º, que prevê a situação na sua alínea c).

Como aí se estabelece, nos casos de revisão oficiosa de actos de liquidação, os juros indemnizatórios apenas são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.

Neste sentido, tem vindo a pronunciar-se reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 6-07-2005, processo n.º 0560/05; de 02-11-2005, processo n.º 0562/05; de 17-05-2006, processo n.º 016/06; de 24-05-2006, processo n.º 01155/05; de 02-11-2006, processo n.º 0604/06; de 15-11-2006, processo n.º 028/06; de 10-01-2007, processo n.º 523/06; de 17-01-2007, processo n.º 01040/06; de 12-12-2006, processo n.º 0918/06; de 15-02-2007, processo n.º 01041/06; de 06-06-2007, processo n.º 0606/06; de 10-07-2013, processo n.º 390/13; de 18-01-2017, processo n.º 0890/16; de 10-5-2017, processo n.º 01159/14.

No caso em apreço, não decorreu mais de um ano até se ter formado o indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, apresentados em 14-02-2018, pelo que não há direito a juros indemnizatórios.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação das liquidações de IMT e aos indeferimentos tácitos dos pedidos de revisão oficiosa;

b) Anular as seguintes liquidações de IMT n.ºs:

- Liquidação n.º... de 2016
- Liquidação n.º ... de 2017
- Liquidação n.º ... de 2014
- Liquidação n.º ... de 2014
- Liquidação n.º ... de 2015
- Liquidação n.º ... de 2017
- Liquidação n.º ... de 2017
- Liquidação n.º ... de 2015
- Liquidação n.º ... de 2017
- Liquidação n.º ... de 2015
- Liquidação n.º ... de 2015
- Liquidação n.º ... de 2017

c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 903.483,88;

d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 903.483,88**.

## **7. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 12.852,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 07-01-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Vasco Valdez)

(Nuno Cunha Rodrigues)