

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 426/2019-T

Tema: IMT – Despacho de Revogação.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. O contribuinte A..., com o Número de Identificação Fiscal ..., gerido, administrado e representado pela Sociedade Gestora “B..., S.A”., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 24 de Junho de 2019, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. O Requerente veio pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de liquidação de IMT n.º..., no valor de €172.168,67 (cento e setenta e dois mil, cento e sessenta e oito euros e sessenta e sete cêntimos), requerendo que essa liquidação fosse declarada nula e ordenado o reembolso das quantias indevidamente pagas, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados sobre o valor do imposto indevidamente pago, até à data do processamento da liquidação de Imposto.
3. O Requerente alegava basicamente no Pedido de Pronúncia Arbitral, como já o fizera em pedido de revisão oficiosa da liquidação apresentado em 23 de Novembro de 2018, que fora liquidado e pago IMT que não era devido, visto que incidira sobre a aquisição de fracções autónomas pela Sociedade Gestora a favor do Requerente, em 8 de Maio de 2018, quando vigorava ainda uma norma que isentava de IMT tal operação (art. 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, revogado apenas pelo art. 319º da Lei n.º 71/2018 de 31 de Dezembro,

-
- a Lei do Orçamento de Estado de 2019 que entrou em vigor somente no dia 1 de Janeiro de 2019).
4. O Requerente rematava com o pedido de juros indemnizatórios, por pagamento indevido de imposto, nos termos dos arts. 43º, 1, e 100º da LGT.
 5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 6. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 7. Entretanto, a 8 de Agosto de 2019 a AT comunicou, para efeitos do art. 13º do RJAT, que, por Despacho do Director da Unidade dos Grandes Contribuintes (U.G.C.), datado de 1 de Agosto de 2019, fora anulado o acto tributário impugnado nos autos, com todas as consequências legais.
 8. Nessa mesma data de 8 de Agosto de 2019 foi o Requerente notificado, por Despacho do Presidente do CAAD, para informar se, perante a anulação do acto tributário impugnado nos autos, mantinha o seu interesse no prosseguimento do procedimento, nos termos do art. 13º, 2 do RJAT.
 9. O Requerente, alegando em Requerimento de 2 de Setembro de 2019 que o Despacho de anulação não era explícito no reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, entendeu ser de prosseguir, apenas para se esclarecer se a decisão de anulação comporta, ou não, o reconhecimento de tal direito aos juros indemnizatórios.
 10. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 3 de Setembro de 2019; foi-o regularmente e é materialmente competente.
 11. Nos termos art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 5 de Setembro de 2019, para apresentar resposta.
 12. A AT apresentou a sua Resposta em 3 de Outubro de 2019.
 13. Nessa resposta a AT invoca a excepção da incompetência material do tribunal arbitral para julgar o pedido de juros indemnizatórios, além de alegar a falta de objecto do processo.
 14. Em Requerimento de 18 de Outubro de 2019, o Requerente pronunciou-se sobre as excepções invocadas pela AT na sua Resposta

15. O Despacho Arbitral de 18 de Outubro de 2019 dispensou a reunião prevista no art. 18º do RJAT, estabeleceu prazo para alegações e fixou o dia 30 de Janeiro de 2020 como data limite para prolação e notificação da decisão arbitral final.
16. A Requerente apresentou em 15 de Novembro de 2019 as suas alegações escritas.
17. A Requerida não apresentou alegações.
18. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
19. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
20. O processo não enferma de nulidades.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados e com relevância para a decisão

- 1) O Requerente é um Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, cuja constituição foi deliberada pelo Conselho Diretivo da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) de 20/04/2006, registado junto dessa entidade com o código 855, sendo gerido, administrado e representado pela Sociedade Gestora B..., S.A., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula ..., registada junto do Banco de Portugal com o código de Instituição Financeira... e da CMVM com o número
- 2) Enquanto fundo especial de investimento imobiliário fechado, a atividade e natureza jurídica do Requerente encontra-se regulamentada pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro (“RGOIC”)
- 3) Sendo o Fundo um organismo sem personalidade jurídica, essa falta é suprida pela atuação em seu nome de uma Sociedade Gestora a quem incumbe, entre outros, o dever de administrar o Fundo, conforme o estabelecido nos artigos 65.º e 66.º do RGOIC; mas o Fundo é dotado de personalidade e capacidade judiciárias, nos termos dos artigos 11.º, 12.º, n.º 2, e 15.º do Código de Processo Civil (“CPC”), sendo representado em juízo pelos seus administradores, como estabelecido no artigo 26.º do CPC.

- 4) No dia 8 de Maio de 2018 a Sociedade Gestora adquiriu, para o Requerente, à sociedade por quotas C... LDA., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva..., pelo preço global de €3.400.000,00 (três milhões e quatrocentos mil euros) as frações autónomas do prédio sito na Rua ..., números ... a ..., freguesia do ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ..., da referida freguesia, inscrito na matriz predial Urbana da Freguesia de ... sob o artigo ..., decompondo-se a aquisição nas seguintes frações autónomas:
- a. Pelo preço de €384.977,44 a designada pela letra “A”, com o Valor Patrimonial (“VPT”) correspondente de €97.260,20;
 - b. Pelo preço de €384.977,44 a designada pela letra “B”, com o VPT correspondente de €97.260,20;
 - c. Pelo preço de €320.220,93 a designada pela letra “C”, com o VPT correspondente de €79.120,00;
 - d. Pelo preço de €343.128,55 a designada pela letra “D”, com o VPT correspondente de €85.870,00;
 - e. Pelo preço de €323.661,28 a designada pela letra “E”, com o VPT correspondente de €79.970,00;
 - f. Pelo preço de €350.899,33 a designada pela letra “F”, com o VPT correspondente de €86.700,00.
 - g. Pelo preço de €323.661,28 a designada pela letra “G”, com o VPT correspondente de €79.970,00;
 - h. Pelo preço de €350.899,33 a designada pela letra “H”, com o VPT correspondente de €86.700,00;
 - i. Pelo preço de €291.444,76 a designada pela letra “I”, com o VPT correspondente de €72.010,00;
 - j. Pelo preço de €236.129,98 a designada pela letra “J”, com o VPT correspondente de €80.580,00.
- 5) Na data da celebração da escritura de compra e venda das frações autónomas, o Requerente procedeu à declaração Modelo 1 de IMT, a que foi atribuído o número de declaração ..., e que resultou na liquidação de IMT com o número ..., no valor de € 172.168,67 (cento e

- setenta e dois mil, cento e sessenta e oito euros e sessenta e sete cêntimos), e à liquidação de Imposto de Selo (IS) com o número ..., no valor de € 27.200,00 (vinte e sete mil e duzentos euros).
- 6) O Requerente procedeu ao pagamento dos IMT e do IS na mesma data de 8 de Maio de 2018.
 - 7) As fracções autónomas foram adquiridas para o Fundo pela Sociedade Gestora, e encontram-se no património do Fundo.
 - 8) O Requerente apresentou no dia 23 de Novembro de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMT n.º..., no valor de € 172.168,67 (cento e setenta e dois mil, cento e sessenta e oito euros e sessenta e sete cêntimos), com fundamento na ilegalidade de referida liquidação, nomeadamente pela violação do disposto no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, que isentava de IMT as aquisições de Imóveis efetuadas pelas Sociedades Gestoras para os Fundos de Investimento Imobiliário por si geridas.
 - 9) Formou-se, entretanto, a presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, nos termos do artigo 106.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, conjugado com o disposto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT, por ter transcorrido o prazo de 4 meses da apresentação do pedido sem uma decisão da parte da AT.
 - 10) O Requerente apresentou o seu pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo no dia 24 de Junho de 2019, dentro do prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, tal como estabelecido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
 - 11) Por Ofício n.º..., de 1 de Agosto de 2019, foi comunicado ao Requerente o Despacho do Director da Unidade dos Grandes Contribuintes, da mesma data, de anulação do acto tributário impugnado nos autos, por concordância com o parecer da Directora Adjunta da Justiça Tributária, segundo o qual *“Considerando que o artigo 319º da Lei 71/2018, de 31 de dezembro, veio revogar a isenção prevista no nº 1 do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de janeiro, o que equivale a dizer que a isenção vigorou até aí, parece-me de anular a decisão e, em consequência, promover-se o cumprimento do disposto no artigo 100º da LGT”*.
 - 12) Estabelece o art. 100º da LGT, para o qual o Despacho expressamente remete, 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.”.

II.B. Factos que se consideram não provados

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, nada ficou por provar. Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

Dado que o acto tributário impugnado nos autos foi anulado por iniciativa da AT, resta saber se, por ordem lógica:

- 1) a acção perdeu, ou não, o seu objecto;
- 2) e, se a acção não tiver perdido o seu objecto, se o presente tribunal arbitral tem competência para lidar com o tema dos juros indemnizatórios.

III.A. Posição da Requerente

- a) No seu Requerimento de 2 de Setembro de 2019, o Requerente sustenta que, conquanto o Despacho de Anulação de 1 de Agosto de 2019 seja inequívoco quanto ao reconhecimento da ilegalidade da liquidação de IMT impugnada, não o é quanto ao reconhecimento da dívida de juros indemnizatórios correspondentes.
- b) O Requerente reconhece, nesse mesmo Requerimento de 2 de Setembro de 2019, que, se não fosse a subsistência desse equívoco, se perderia a totalidade do objecto da acção, e não haveria interesse em prosseguir com o processo.
- c) Pelo que, congruentemente, solicita, em alternativa, ou um esclarecimento da AT que desfaça essa dúvida, ou o prosseguimento do processo, para que desse processo resulte algo

- equivalente ao reconhecimento, pela AT, da dívida de juros indemnizatórios.
- d) No Requerimento de 18 de Outubro de 2019, de resposta às excepções suscitadas pela AT na sua Resposta, o Requerente retoma os argumentos expendidos no seu Requerimento de 2 de Setembro de 2019, insistindo que não ocorreu um reconhecimento explícito, pela AT, da dívida de juros indemnizatórios – sendo que, a não ser assim, haveria no mínimo uma falta de fundamentação do acto tributário de reconhecimento do direito a esses juros indemnizatórios (já que, no entendimento do Requerido, a simples remissão para o art. 100º da LGT não basta como fundamentação).
 - e) Sustenta que o reconhecimento do direito aos juros indemnizatórios não é decorrência automática da lei, remetendo para o que estabelece o art. 61º do CPPT relativamente à competência para o reconhecimento desse direito; o que, no seu entendimento, e conjugado com os arts. 43º e 100º da LGT, impõe à AT um dever de reconhecimento e fundamentação desse direito.
 - f) E sustenta ainda que existe uma jurisprudência arbitral abundante a sustentar a competência do Tribunal Arbitral para conhecer do direito aos juros indemnizatórios, sempre que a revogação da liquidação impugnada ocorra depois de apresentado o pedido de pronúncia arbitral.
 - g) Em Alegações, o Requerente retoma os argumentos expendidos, insistindo que o processo só prosseguiu porque a revogação do acto impugnado foi omissa quanto ao reconhecimento do direito ao pagamento dos juros indemnizatórios. Adita o argumento de que, entretanto, decorreu o prazo para o pagamento desses juros indemnizatórios sem que este tenha ocorrido, o que no entender do Requerente confirma a sua posição quanto à necessidade de reconhecimento específico, e expresso, desse direito aos juros indemnizatórios.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua Resposta, a Requerida começa por lembrar que o Despacho de 1 de Agosto de 2019 revogou o acto de liquidação impugnado nos presentes autos, nele se fazendo expressa menção ao art. 100º da LGT que consagra o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições legais.

- b) Por excepção (dilatória) a AT sustenta que, dado que subsiste somente a questão do reconhecimento de um direito ao pagamento de juros indemnizatórios, isso extravasa da competência do Tribunal Arbitral, tal como ela resulta do art. 2º do RJAT – e que não abarca acções para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos. Este não seria, pois, o meio processual ou jurisdicional adequado para a prossecução dos objectivos do Requerente. Verificar-se-ia uma excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral.
- c) Por excepção (peremptória) a AT sustenta que o reconhecimento do direito aos juros indemnizatórios resulta directa e imediatamente da lei, como efeito da anulação administrativa do acto tributário de liquidação, à semelhança do que aconteceria se o acto tributário fosse anulado por decisão judicial/arbitral, pelo que não há nada que possa ser alcançado por decisão do Tribunal Arbitral que não tenha sido alcançado mesmo antes da constituição desse Tribunal Arbitral.
- d) A AT recorda que, nos termos do novo CPA, o acto de revogação tem verdadeira natureza anulatória – constituindo uma anulação administrativa fundada na invalidade do acto revogado, reforçada no caso vertente com a remissão expressa para o art. 100º da LGT que prevê o direito a juros indemnizatórios. Assim sendo, nada restaria de objecto processual, no entendimento da AT, verificando-se uma impossibilidade superveniente da lide por falta de objecto – art. 576º, 3 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT
- e) A Requerida não apresentou alegações.

IV. Sobre as excepções

Insiste-se que, dado que o acto tributário impugnado nos autos foi anulado por iniciativa da AT, resta saber se:

- 1) a acção perdeu, ou não, o seu objecto;
- 2) e, se a acção não tiver perdido o seu objecto, se o presente tribunal arbitral tem competência para lidar com o tema dos juros indemnizatórios.

A primeira questão tem precedência sobre a segunda, já que esta pressupõe uma resposta positiva àquela, e não faria sentido em caso de resposta negativa à primeira questão.

E ambas as excepções antecedem logicamente uma terceira, que respeitaria ao mérito da causa: se sim ou não houve reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, e o que implica esse reconhecimento, ou a falta dele.

Comecemos, pois, pela excepção peremptória de falta de objecto, adiantando já que a consideramos procedente.

O próprio Requerente reconhece, no seu requerimento de 18 de Outubro de 2019, que o Despacho de Revogação de 1 de Agosto 2019 faz menção expressa ao art. 100º da LGT.

Essa menção, além de expressa, é inequívoca, e é bastante em termos de fundamentação no que respeita ao pagamento de juros indemnizatórios - bastando ler-se na íntegra o artigo da LGT para que remete (além do art. 43º da LGT).

Estranha-se a inferência de que não houve, no Despacho de Revogação, um reconhecimento expresso do direito aos juros indemnizatórios por parte da entidade que revogou o acto, para efeitos do art. 61º, 1, a) do CPPT.

É que, como sublinha a AT na sua Resposta, a "Revogação" é, à luz do novo CPA, uma verdadeira anulação administrativa (art. 165º do CPA), que reage à invalidade do acto, tendo efeitos retroactivos (art. 171º, 3 do CPA), e determinando a reconstituição, na íntegra, da situação que existiria se não tivesse ocorrido o acto revogado – incluindo, portanto, por razões lógicas a acrescerem às razões legais explícitas, o pagamento de juros indemnizatórios.

Assim sendo, estão alcançados os efeitos jurídicos pretendidos com o Pedido de Pronúncia Arbitral inicial – e, como referiu a AT na sua Resposta, estavam alcançados esses efeitos jurídicos pretendidos mesmo antes de constituído o próprio Tribunal Arbitral.

Que mais pode o Requerente pretender, nestas circunstâncias? Algo de similar àquilo que corresponderia, no processo civil, a uma acção declarativa de condenação? Se fosse isso, então teríamos que confrontar-nos com a incompetência do Tribunal Arbitral à luz do art. 2º do RJAT – e a AT poderia invocar uma nova excepção dilatória, para lá daquela que suscitou em razão da matéria dos juros indemnizatórios.

Em suma, a acção perdeu o seu objecto com o acto de revogação; eliminado esse objecto da ordem jurídica, há uma verdadeira impossibilidade superveniente da lide - procedendo a

excepção peremptória de falta de objecto, extinto que está o efeito jurídico dos factos articulados pelo Requerente (art. 576º, 3 do CPC).

Este entendimento quanto à primeira das duas questões que formulámos prejudica o conhecimento da segunda questão – a relativa à competência do tribunal arbitral para lidar com o tema dos juros indemnizatórios.

E prejudica igualmente o conhecimento da terceira questão por ordem lógica – aquela que respeitaria ao mérito da causa.

VI. Decisão

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

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, por procedência da excepção peremptória de falta de objecto;

- b) Condenar o Requerente ao pagamento das custas.

VIII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 172.168,67 (cento e setenta e dois mil, cento e sessenta e oito euros e sessenta e sete cêntimos), nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

IX. Custas

Custas a cargo do Requerente, dado que o presente pedido foi julgado improcedente, no montante de €3 672.00 (três mil, seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2019

Os Árbitros

José Poças Falcão
(Presidente)

Olívio Mota Amador

Fernando Araújo