

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 398/2019-T

Tema: IMT – EBF - Aquisição de imóveis a Fundos de Investimento Imobiliário – Isenção.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jorge Carita e José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 07 de Junho de 2019, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) liquidações de IMT identificada pelos DUCs n.º..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e..., no valor total de € 586.096,89, e da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que tiveram aqueles actos como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a liquidação em crise padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por violação do disposto no art.º 49.º, n.º 1, do EBF aplicável.

3. No dia 07-06-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 01-08-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 22-08-2019.
7. No dia 30-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e impugnação.
8. Tendo sido facultado à Requerente o contraditório relativamente à matéria de excepção arguida pela Requerida, foi aquele exercido pela mesma.
9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
10. Tendo sido facultada às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas, as mesmas abstiveram-se de o fazer.

11. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.

12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem, e tinha em 2013, como objecto social a compra, venda e revenda de imóveis adquiridos para esse fim, recuperação e manutenção de imóveis, arrendamentos, promoção e gestão imobiliária, e consultoria em negócios imobiliários, projectos e avaliações imobiliárias, construção civil e exploração de actividades hoteleiras.
- 2- No âmbito da sua actividade, a Requerente celebrou, em 25 de Março de 2013, um contrato de compra e venda com cláusula resolutiva, no âmbito do qual adquiriu um imóvel ao Fundo de Gestão de Património Imobiliário – B... (doravante "Fundo"), actualmente designado por Fundo de Gestão de Património Imobiliário – C..., pelo valor total de €1.221.000,00.
- 3- Posteriormente, a Requerente celebrou, em 31 de Janeiro de 2014, um contrato de compra e venda, no âmbito do qual adquiriu um acervo de imóveis ao mesmo Fundo, pelo valor total de € 3.769.494,14.

- 4- O referido Fundo é um fundo de investimento aberto (natureza que detinha aquando da alienação dos bens à Requerente), com sede social em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação Portuguesa, encontrando-se registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários sob o n.º..., e tendo iniciado a sua actividade a 12/12/1997.
- 5- À data da celebração dos referidos contratos de compra e venda, não foi liquidado qualquer valor de IMT, dado ter-se tratado de aquisições de imóveis para revenda, tendo sido aplicada a correspondente isenção de imposto consagrada no artigo 7.º do Código do IMT.
- 6- Em 27-03-2017, uma vez decorrido o prazo de três anos sem que os imóveis em causa tivessem sido revendidos, a Requerente apresentou pedido de liquidação do imposto nos termos do artigo 34º do CIMT,
- 7- Nesse requerimento, foi solicitada a liquidação do imposto sem que tenha sido indicada qualquer isenção.
- 8- As liquidações de IMT objecto do presente processo arbitral foram emitidas em 25-01-2018 e 05-03-2018, à taxa de 6,5%, sobre o valor global da compra dos prédios, no montante de €16.159.069,14, delas resultando um valor de imposto a pagar no montante global de € 1.172.193,78.
- 9- As referidas liquidações foram pagas pela Requerente em 12-02-2018, 05-03-2018, 03-05-2018 e 13-03-2018.
- 10- Em 25-01-2019, a Requerente apresentou três pedidos de revisão oficiosa da liquidação de IMT em causa solicitando o reembolso do valor parcial do imposto indevidamente pago, no montante de € 586.096,89.
- 11- Em 07-06-2019, a Requerente apresentou o presente pedido arbitral.
- 12- Na referida data o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente não tinha sido objecto de decisão.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, e a prova documental juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. da matéria de excepção.

Começa a Requerida a sua defesa, arguindo a caducidade do direito de acção da Requerente.

Para tal, alega que, sendo o prazo para deduzir reclamação previsto no n.º 70.º, n.º1 e 102.º, n.º1, al a), ambos do CPPT, de 120 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário, estava há muito ultrapassado, à data do pedido de revisão, porquanto, a possibilidade de revisão nos moldes constantes da parte final do n.º1 do art.º 78º da LGT, aquela pressupõe a existência de um erro dos serviços, isto é, que não decorra de informação prestada pelo contribuinte, sendo que, no caso, as liquidações foram emitidas com base na declaração do

contribuinte, no âmbito da sua obrigação declarativa em cumprimento do determinado no artigo 34.º do CIMT e a Requerente não indicou que tivesse direito a qualquer benefício fiscal, pelo que não ocorreu qualquer erro dos serviços, nem sequer o Requerente demonstrou a existência de qualquer erro imputável aos serviços na emissão da liquidação impugnada.

A Requerente, por seu lado, no exercício do contraditório que lhe foi facultado, alegou, em suma, que tendo as liquidações sido efectuadas pela Autoridade Tributária, os erros que atribui àquelas deverão ser-lhe imputáveis.

Relativamente à posição sustentada pela Requerente, note-se desde logo, que tal entendimento não pode ser ratificado, na simplicidade formulada, porquanto tal equivaleria a não reconhecer qualquer conteúdo restritivo significativo ao regime do art.º 78.º/1 da LGT, na medida em que todos os erros em liquidações acabariam por ser imputáveis à AT.

O STA tem, nesta matéria, afirmado reiteradamente que *“é hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.”*¹.

No caso, a Requerida, como se viu, sustenta que a errada aplicação da lei arguida pela Requerente decorreu da declaração do contribuinte, que não indicou que tivesse direito a qualquer benefício fiscal.

Ora, desde logo, conforme se verifica quer do documento 2 junto com o Requerimento inicial, quer do modelo oficial da declaração modelo 1 e respectivos anexos I, II e III para liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, publicado pela

¹ Cfr. Ac. do STA de 14-03-2012, proferido no processo 01007/11, disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Portaria n.º 1423-H/2003 de 31 de Dezembro, não consta de tais documentos qualquer campo para assinalar a existência de qualquer benefício fiscal².

Por outro lado, e como também se verifica do referido documento 2 junto com o Requerimento inicial, do mesmo constam os dados de facto para aferição da existência, ou não, do benefício fiscal do qual a Requerente se pretende prevalecer, *máxime*, a identidade do alienante, e a sua qualidade de Fundo Imobiliário.

Assim, e como tem sido afirmado pela Jurisprudência, “*tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei*”³.

Deste modo, tendo as liquidações objecto da presente acção arbitral sido da autoria da AT, tendo esta, na sua posse e aquando da emissão daquelas, os dados necessários para actuar em plena conformidade com a lei, e não o tendo – na perspectiva da Requerente – feito, dever-se-á considerar que o erro que aquela aponta aos sobreditos actos, será de reputar imputável à AT.

Acresce ainda que, a entender-se de outra forma, em situações como a dos autos o contribuinte ficaria injustificadamente limitado nas suas garantias de tutela graciosa, na medida em que, confrontado com um situação análoga à ora em causa, se veria confrontado com uma de duas alternativas, quer seria a de apresentar atempadamente a declaração Modelo 1, e ser obrigado a pagar o imposto, ficando privado da possibilidade de lançar mão do procedimento de revisão oficiosa, nos termos da parte final do art.º 78.º/1 da LGT, ou não o apresentar, e sujeitar-se a uma intervenção oficiosa da AT, com as consequentes penalizações contra-ordenacionais e a nível de juros, que se consolidariam se, a final, não lhe viesse a ser dada razão.

Daí que, em suma, se julgue que, desde logo, a apresentação da declaração de imposto, devida pelo contribuinte, não demita a AT do seu dever genérico de actuar em plena conformidade com a lei, e que, depois, não deverá a apresentação daquela mesma declaração – na medida em que a mesma não lhe permite assinalar a pretensão ao benefício fiscal, por um

² Constando, do modelo oficial o campo 62, “Outros elementos referentes ao facto tributário”, cujo preenchimento, nos termos das correspondentes instruções, aprovadas pela Portaria n.º 1423-H/2003 de 31 de Dezembro, está reservado à Administração Tributária.

³ *Idem*.

lado, e contém todos os elementos para a AT aferir da sua verificação ou não, por outro – limitar o acesso ao procedimento de revisão oficiosa, nos termos gerais.

Note-se ainda que, situação análoga à dos autos foi julgada no processo arbitral n.º 107/2017-T do CAAD⁴, onde se decidiu que:

“A Requerida invoca, ainda, a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado em 28/11/2015, por violação dos prazos constantes no artigo 78.º da LGT.

Com efeito, a Requerida entende que o pedido de revisão oficiosa é intempestivo por violação do prazo previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, na medida em que o prazo de 4 anos não será aplicável dado que, no caso em apreço, não existe erro imputável aos serviços. A existir erro, segundo a Requerida, o mesmo seria exclusivamente imputável ao próprio Requerente aquando da apresentação da declaração de rendimentos e no âmbito dos valores declarados.

Sobre a possibilidade de aplicação do prazo excepcional de 3 anos para apresentação do pedido de revisão oficiosa, nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em injustiça grave ou notória, a Requerida entende que o mesmo não seria, igualmente, de aplicar dado que o mesmo exige que o erro não seja imputável a comportamento negligente do Requerente.

Pelo que conclui que inexistindo erro imputável aos serviços, não se encontram reunidos os pressupostos processuais legais de que depende o pedido de revisão oficiosa a deduzir no prazo de 4 anos, nos termos do disposto no n.º 4 do Art.º 78-º da LGT.

Atente-se à redação do artigo 78.º da LGT em vigor à data da apresentação do pedido:

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (...)”

Existe à data de prolação do presente acórdão vasta jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD sobre o pedido de revisão do ato tributário previsto no artigo 78.º da LGT.

Assim, o pedido de revisão do ato tributário, ao abrigo da parte final do n.º 1 do artigo 78.º, poderá ser submetido no prazo de 4 anos, ainda que por iniciativa do sujeito passivo, ora Requerente, desde que com fundamento em “erro seja imputável aos serviços”.

Sobre o que seja “erro imputável aos serviços”, é jurisprudência constante dos tribunais superiores que o mesmo é um erro de direito e não um mero lapso ou erro material.

Como ensina o Prof. Rui Duarte Morais, “Quando a liquidação é efectuada pela administração fiscal, podemos afirmar, como regra, que a deficiente aplicação da lei ao concreto – erro de direito – é de imputar aos serviços. (...) Há, porém, que ter em conta que o preenchimento das declarações tem implícito um certo grau de qualificação jurídica dos factos. Se, por ex., na sua declaração de IRS, o sujeito passivo incluiu no “anexo” relativo às mais-valias tributáveis uma mais-valia não sujeita a tributação, a administração fiscal (o sistema informático) fará a liquidação em conformidade com o declarado, apurando um montante excessivo de colecta. Parece-nos que, até por coerência sistemática com o que acontece nas situações de autoliquidação, que este erro (que é um erro de direito) deve ser tido como imputável aos serviços. No caso de autoliquidação, a lei equipara expressamente, ainda que seja só para efeitos de revisão, o erro (de direito ou de facto) cometido pelo sujeito passivo a um erro cometido pelos serviços.”

Assim, no caso sub judice, haverá que aferir se os erros evidenciados nas declarações de IRS serão de imputar aos serviços, ou, como pretende a Requerida, se serão imputáveis ao Requerente.

Em sede de IRS, vigora o princípio da declaração: do contribuinte, o que significa que ao sujeito passivo incumbe o impulso inicial no procedimento de liquidação com a entrega da declaração “O sistema fiscal português consagra, pois, o método da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável (arts. 57.º a 61.º do CIRS, 16.º do CIRC e 28.º a 40.º do CIVA). (...) Portanto, quando a declaração do contribuinte estiver de acordo com os elementos constantes da sua contabilidade ou escrita, esta se mostrar organizada nos termos da lei e não se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, presume-se que a matéria tributável declarada é a real. E, como resulta do disposto no art. 38.º do CIRS, a AT só poderá rectificar as declarações dos sujeitos passivos e proceder à correspondente liquidação adicional quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ao devido”.

Com efeito, “o IRS é um imposto “heteroliquidável”, competindo a liquidação à DGCI (artigo 75.º)”.

No âmbito dessa competência, a AT tem a faculdade de solicitar esclarecimentos sobre as declarações apresentadas, proceder a correções em caso de erros evidenciados nas mesmas e corrigir as liquidações, na medida do previsto no Código do IRS.

Sendo a liquidação, em sentido estrito, o ato tributário por excelência que incumbe à AT, com a emissão daquela, a AT aceita a qualificação e quantificação dos rendimentos constante das declarações de IRS apresentadas pelo ora Requerente, respeitantes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013. Não tendo procedido a qualquer correção no momento da submissão das declarações, nem tendo solicitado qualquer esclarecimento adicional, posteriormente, como lhe competia, os serviços conformaram-se com as declarações de rendimentos, transformando-as em liquidações de impostos.

No caso sub judice, estamos perante um erro de direito – qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente como vendas ao invés de prestações de serviços – erro, este, evidenciado nas declarações apresentadas pelo Requerente, mas que não poderá deixar de se considerar imputável aos serviços, para efeito de pedido de revisão do ato tributário.

Logo, pode concluir-se pela existência no caso em apreço de um erro de direito, o qual por ser considerado como “imputável aos serviços”, permitirá a sua sindicância num prazo de 4 anos contados da data das liquidações de IRS. Nesta medida, tendo o pedido de revisão oficiosa sido submetido em 28/11/2015, o mesmo é tempestivo, dado que não estava ultrapassado o prazo de 4 anos relativamente a nenhuma das liquidações de IRS em crise.”

Deste modo, e face ao exposto, deve improceder a excepção arguida pela Requerida, ora em apreço.

ii. do fundo da causa.

Em causa, na presente acção arbitral está a questão de saber se a transmissão para a Requerente dos imóveis referidos na matéria de facto dada como provada, estava ou não abrangida por uma isenção de 50% da taxa do Imposto Municipal sobre Transmissões, designadamente por via do, à data vigente, art.º 49.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que dispunha que:

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

Por ser relevante, começar-se-á por fazer um enquadramento do regime jurídico aplicável aos fundos de investimento, criado pelo Decreto-Lei n.º 246/85, de 12 de Julho, e complementado, subsequentemente, pelo Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, que procedeu à criação de incentivos fiscais à constituição de fundos de investimento imobiliário.

No preâmbulo deste Decreto-Lei n.º 1/87 é expressamente reconhecido o importante contributo que este novo tipo de instituições financeiras poderá trazer à formação das poupanças e à sua mobilização para investimentos no sector imobiliário, além dos efeitos positivos que por essa via se induzirão nas indústrias da construção e no mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.

O artigo 1.º do referido Decreto-Lei n.º 1/87, de 03 de Janeiro determinou que *“são isentas de Sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora”*.

Assim, de acordo com esta norma legal, as aquisições de bens imóveis que integrem um fundo de investimento imobiliário estariam isentas de Sisa.

A redacção dada ao artigo 46.º do EBF pela Lei de Orçamento do Estado para 2003 (Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro) veio prever, pela primeira vez, um regime de isenção fiscal a favor dos fundos de investimento imobiliário em matéria de contribuição autárquica, nos seguintes termos: *“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.”*

Mais tarde, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando o CIMI, e o CIMT, publicados, respectivamente, nos seus anexos I e II.

Relativamente às remissões, determinou o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que:

“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.”

O referido Decreto-Lei n.º 287/2003, incluiu ainda, no seu artigo 31.º, cujo n.º 6, uma norma que dispunha 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.”

Sobre esta matéria já se pronunciaram, entre outras, as decisões do CAAD proferidas nos processos arbitrais n.º 544/2016-T, n.º 677/2016-T, n.º 440/2017-T e n.º 390/2018T⁵.

Com efeito, de acordo com os artigos 28.º e 31.º, n.º 6 do Decreto-Lei n.º 287/2003, e conforme refere a decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T, *“as isenções de imposto de sisa deveriam considerar-se reportadas ao IMT, pelo que 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 continuariam isentas de IMT (aquela isenção de sisa prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro). A isenção existiria sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel.”*

Refira-se, tal como se escreveu na citada decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T, *“que esta isenção tinha uma finalidade clara e inteiramente assumida pelo legislador tributário. Em causa estava o objectivo, de natureza social e económica, de definição de um quadro fiscal susceptível de incentivar a criação de fundos de investimento com capacidade para mobilizar as poupanças para a realização de investimentos no sector imobiliário, estimulando, desse modo, as indústrias da construção e o mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios.”*

A Lei do Orçamento de Estado para 2007, no seu artigo 82.º, alterou a redação do artigo 46.º do EBF, que passou a prever, além da isenção da Contribuição Autárquica (IMI) para os prédios integrados em fundos imobiliários abertos, uma isenção de IMT para os referidos prédios. Assim, os prédios integrados nos fundos mistos ou fechados, verificadas certas condições, teriam direito à redução de 50% na taxa de IMT.

Este artigo 82.º não fez qualquer referência à isenção de sisa (IMT) que se encontrava consagrada no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 03 de Janeiro.

Tal como alude a supra-citada decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T, coloca-se então a questão de saber se a isenção de IMT introduzida no artigo 46.º do EBF pela LOE de 2007 veio ou não revogar – e, se sim, expressa ou tacitamente – a isenção de Sisa (IMT) constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro – que, até então, ninguém duvidou manter-se. Esta questão é pertinente na medida em que, nos termos do artigo 7.º, n.º 1

⁵ Disponíveis para consulta em www.caad.org.pt.

do Código Civil, a regra geral em matéria de cessação da vigência da lei é que *“quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei.”*

Ora, o Decreto-Lei n.º 1/87 não contém qualquer indicação de que o artigo 1.º teria uma vigência temporária, pelo que, admitindo-se a sua não revogação por outra lei, a isenção dali constante, permanecerá – ainda hoje – em vigor, tal como concluiu a decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T.

O artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil dispõe que *“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.”*

Como se explicou na decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T, *“a existência de regras de reconhecimento, orientadas para a identificação clara e precisa das normas que se encontram em vigor no ordenamento jurídico e das que já foram expressa ou tacitamente revogadas, reveste-se do maior significado, desde logo do ponto de vista do princípio da legalidade, designadamente na sua dimensão de legalidade tributária, afirmando a exigência de segurança jurídica e protecção da confiança ínsita no princípio constitucionalmente estruturante do Estado de direito. Os cidadãos, os agentes económicos e os operadores jurídicos devem poder saber com certeza quais as normas que estão e quais as que não estão em vigor no ordenamento jurídico. O artigo 7.º do Código Civil estabelece então três critérios alternativos de revogação, cujo preenchimento ou não tem relevantes implicações no caso concreto.”*

Com efeito, só se poderia considerar que não é aplicável a isenção prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, caso se entendesse *“que a vigência do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro cessou porque aquele preceito: (i) tinha vigência temporária; ou (ii) foi expressamente revogado; ou (iii) foi tacitamente revogado”*.

Vejamos então se ocorreu alguma das três alternativas que, segundo o artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, conduziriam à revogação do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro.

As três alternativas do artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil são:

- a) a declaração expressa de revogação;
- b) a incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes; ou
- c) a circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.

Quanto à primeira delas, não existe no artigo 46.º do EBF, na redação que lhe foi dada pelo artigo 82.º da Lei do Orçamento de Estado para 2007, qualquer norma de revogação expressa do referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Quanto à segunda das alternativas, a isenção de IMT constante da nova redação do artigo 46.º aplicar-se-ia sempre que o fundo fosse o adquirente do imóvel, enquanto que a isenção de IMT constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87 aplicar-se-ia quando o fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel. Com efeito, não se verifica qualquer incompatibilidade entre as novas disposições (novo artigo 46.º do EBF) e as regras precedentes (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87), mas antes aplicam-se a momentos distintos do processo de aquisição/alienação dos imóveis e, nessa medida, também a diferentes sujeitos passivos. Assim, nota-se que as novas disposições e as regras precedentes não só são compatíveis como criam um regime fiscal especialmente apetecível para as sociedades gestoras de fundos imobiliários.

Note-se também que a redução para metade das taxas de IMT, constante do artigo 49.º do EBF, operada pelo artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, constitui um suplemento não despidendo e não redundante relativamente à isenção estabelecida pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87. Trata-se de uma isenção estrutural e teleologicamente distinta desta última, cuja introdução e manutenção na ordem jurídica assenta numa distinta valoração de política fiscal.

Continuando com o quanto se exarou na decisão do processo arbitral n.º 544/2016-T do CAAD, *“a possibilidade de coexistência jurídico-normativa de isenções de IMT nos momentos da aquisição e de alienação de um imóvel está longe de constituir uma solução anómala ou sistemicamente disfuncional. Tal coexistência pode ser encontrada hoje no próprio EBF, em matéria de prédios urbanos destinados a reabilitação, verificados determinados pressupostos. Com efeito, o artigo 45.º, n.º 2 determina que “Ficam isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística, desde que, no prazo de três anos a contar da data de aquisição, o adquirente inicie as respectivas obras.”* Paralelamente, o artigo 71.º, n.º 8 do EBF dispõe que *“São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa do prédio reabilitado, quando localizado na área de reabilitação urbana”*. Também aqui uma isenção ao

IMT no momento da aquisição do imóvel a reabilitar coexiste com a isenção no momento da alienação do imóvel reabilitado, num quadro de complementaridade jurídica coerente com a racionalidade económica e social dos regimes instituídos.

Solução estruturalmente idêntica pode encontrar-se também no artigo 8.º, n.º 7 do Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - Capítulo X, onde se dispõe que ficam isentos do IMT *“a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1; b) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício da opção de compra a que se refere o n.º 3 do artigo 5.º pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento referidos no n.º 1.”*

Em relação à terceira alternativa do artigo 7.º, n.º 2 do Código Civil, a introdução da isenção do artigo 46.º do EBF não deve ser interpretada como uma revogação por substituição da isenção constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, desde logo, porquanto os benefícios fiscais não se encontram só previstos no EBF, podendo constar de legislação avulsa.

Assim, temos que concluir que as duas isenções são diferentes, compatíveis e complementam-se uma à outra.

Posto isto, vejamos agora as várias alterações que foram efectuadas, ao longo do tempo, ao referido artigo 46.º do EBF:

- a previsão, no artigo 88.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro (LOE de 2007), de um regime transitório para fundos mistos ou fechados em determinadas circunstâncias;
- a renumeração do artigo 46.º do EBF, que passou a 49.º, efectuada pelo artigo 109.º da Lei n.º 2-B/2010, de 28 de Abril (LOE de 2010), que reserva a isenção do IMT a fundos de investimento imobiliário abertos;
- a extensão da isenção do IMT a fundos fechados de subscrição pública efectuada pelo artigo 119.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE de 2011);

- a substituição da 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, operada pelo artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE de 2014), acompanhada por um regime transitório no artigo 209.º.

As referidas alterações tiveram como objecto a isenção de IMT respeitante a imóveis integrados em fundos imobiliários. Nada decorre das mesmas, nos termos previamente analisados, que possa fazer concluir que as mesmas se reportavam à isenção constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87.

Neste contexto, dever-se-á concluir, como se concluiu na decisão do CAAD do processo arbitral n.º 544/2016-T, e várias outras subsequentes, que a isenção de Sisa prevista o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, e que passou a reportar-se ao IMT, nos termos dos artigos 28.º e 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, se mantém, em vigor.

Dáí decorrerá, como se conclui naquelas decisões, que, à data dos factos tributários *sub iudice*, estavam isentas de IMT as aquisições de bens imóveis que integrem um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora, nos termos do referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, bem como as transmissões realizadas por aquele tipo de instituições, de imóveis que integrem os fundos referidos, nos termos do art.º 49.º/1 do EBF aplicável, que dispunha que:

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

Relativamente a esta matéria, a Requerida limita-se a remeter para um parecer que juntou, datado de 22.06.2018, sancionado pela Subdirectora-Geral para a Área do Património, no âmbito do procedimento de Revisão Oficiosa n.º ...2017... .

Tal parecer, sustenta um entendimento divergente do seguido no referido processo arbitral n.º 544/2016-T, e jurisprudência arbitral que se lhe seguiu, discordância essa assente, em suma e no que para o caso releva, nos seguintes argumentos:

- ➔ a norma do art.º 49.º/1 do EBF (e respectivas encarnações anteriores) tipifica uma isenção que não se enquadra com o facto tributário, não explicada nas referidas decisões, explicação essa que se exigiria minuciosa, porque ela necessita de ser efectuada pelo intérprete;
- ➔ as razões que poderiam levar a excluir a aplicação da norma de isenção às alienações dos imóveis pelos fundos, poderiam ser as mesmas que foram utilizadas para a rejeição da sua aplicação às aquisições, com uma agravante, que é que a alienação desses imóveis pelos fundos corresponde a uma desintegração do imóvel no património deste, e a lei exige como pressuposto da isenção exatamente o contrário, ou seja que o prédio esteja nele integrado;
- ➔ nas decisões do CAAD não se explica, a constatação e a conclusão de que, o objectivo, afinal, era que o benefício se aplicasse à aquisição desses prédios por terceiros, beneficiando esses terceiros pela via da sua isenção no pagamento do IMT;
- ➔ Do disposto no regime transitório da norma que alterou o artigo 46.º do EBF, constante das alíneas a) e j) do artigo 88.º da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, resulta que, no que diz respeito a IMT, o novo regime se aplica aos prédios que vierem a ser integrados no património dos fundos de investimento após a sua entrada em vigor, ou seja, 1 de Janeiro de 2007, concluindo que o legislador se refere aos prédios integrados no património dos fundos de investimento, reportando-se ao futuro, e não aos prédios que em determinado momento estão neles integrados pelo que a isenção do IMT se referirá às transmissões de imóveis, que sejam adquiridos para serem integrados no património daqueles fundos, notando-se que o pressuposto condicional da isenção assim identificado, que constará da letra da lei, não foi tido em conta pela jurisprudência e pela doutrina;
- ➔ A intenção do legislador, aquando da referida alteração do art.º 46.º do EBF era claramente restritiva, no sentido de diminuir o alcance dos benefícios fiscais aos fundos de investimento, não se explicando, por isso, que tenha sido alargado, no mesmo momento, a isenção do IMI, também ao IMT;
- ➔ Conclui-se, assim que uma interpretação que tenha em conta todos os pressupostos da isenção expressos no texto da lei, não pode deixar de nos conduzir à conclusão

de que o objeto da isenção são os prédios adquiridos pelas sociedades gestoras, que venham a ser integrados no património dos fundos de investimento, e que a disciplina jurídica que estava prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, veio a ser regulada integralmente pelo artigo 46.º do EBF, pelo que ocorreu uma revogação tácita desta norma.

Vejamos esta argumentação.

*

Relativamente ao primeiro aspecto realçado no Parecer junto pela Requerida, segundo o qual a norma do art.º 49.º/1 do EBF (e respectivas encarnações anteriores) tipifica uma isenção que não se enquadra com o facto tributário, circunstância que não terá sido analisada pela jurisprudência e doutrina que tem analisado o tema, julga-se que o aparente desfasamento poderá ser compreendido à luz da estrutura própria do procedimento de liquidação do IMT.

Assim, se é certo que o art.º 5.º do CIMT dispõe que “*A incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária.*” (n.º 1) e que “*A obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão*”, menos certo não é que o art.º 22.º/1 do mesmo diploma, relativo ao momento da liquidação, dispõe que “*A liquidação do IMT precede o acto ou facto translativo dos bens*”⁶, e o art.º 10.º/1, também do mesmo diploma, dispõe que “*As isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar.*”⁷.

Ou seja, a própria regulação do IMT é uma regulação intrinsecamente desfasada, que impõe que o imposto seja liquidado e as isenções apreciadas, à luz de uma Lei futura, que, naturalmente, poderá, ou não, ser a mesma que se encontrar vigente no momento da liquidação ou da apreciação dos pressupostos das isenções.

Daí que, no sobre-citado acórdão arbitral proferido no processo 544/2016T, se tenha escrito que: “*Abra-se aqui um parêntesis quanto à distinção entre imóveis a integrar no fundo e imóveis integrados no fundo, a qual reveste, ao que se crê, grande relevância no caso sub*

⁶ Sublinhado nosso.

⁷ *Idem.*

judice. Nos termos do artigo 22.º, n.º 1 do CIMT, a liquidação do IMT precede o acto ou facto translativo dos bens, devendo ser efectuada no momento da celebração do contrato-promessa de compra e venda com tradição do imóvel. Nesse momento, os bens adquiridos pelo sujeito passivo ainda não estavam integrados no fundo de investimento imobiliário. Com efeito, a sociedade gestora do fundo de investimento imobiliário pretendia adquirir o bem imóvel em causa precisamente para o vir a integrar no respectivo fundo. Daí que ela pudesse reclamar a isenção prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, e não a do artigo 49.º do EBF, na medida em que vale unicamente para bens imóveis integrados no fundo imobiliário, realidade que só se consumaria depois da celebração do contrato promessa de compra e venda com a tradição da coisa.”.

Nesta perspectiva, o IMT é um imposto dicotómico e, até, disfuncional, em que o procedimento de liquidação (incluindo a verificação da ocorrência de alguma isenção), precede o facto tributário.

Tal *disfunção* é naturalmente susceptível de se repercutir, e porventura (ajudar a) explicar, outras disfunções que possam emergir na regulação do regime do imposto em questão.

Uma delas, será, justamente, a apontada no parecer. O art.º 49.º/1 do EBF (e respectivas encarnações anteriores) tipifica uma isenção que não se enquadra com o facto tributário, porquanto a liquidação do imposto se dá previamente àquele, ou seja, e no que para o caso interessa, quando os prédios a transmitir pelos Fundos, estão, precisamente, integrados naqueles.

Vistas as coisas deste modo, e compreendendo que quando se dá o procedimento de liquidação do imposto, os prédios a que se refere o art.º 49.º/1 do EBF (e antecessores), estão, efectivamente, integrados nos Fundos ali referidos, não se poderá deixar de concluir que, não obstante a imperfeição da técnica legislativa, que se explicará não só pelo contexto normativo acima referido, como, igualmente, pela coincidência, numa mesma norma, de uma isenção de IMI (imposto que assenta na detenção do prédio) e de uma isenção de IMT (imposto que, no que para o caso interessa, assenta na transmissão do prédio).

Não será assim, e com o respeito devido, de subscrever, pelo contrário, a asserção do Parecer junto pela Requerida, segundo a qual as razões que poderiam levar a excluir a aplicação da norma de isenção às alienações dos imóveis pelos fundos, poderiam ser as mesmas que foram

utilizadas para a rejeição da sua aplicação às aquisições, desde logo porque a lei não exige como pressuposto da isenção que o prédio *seja* integrado no património (mas antes que *esteja*), e, por outro, porquanto o facto tributário com mais proximidade à situação tipificada na lei é a alienação pelos Fundos, porque é o imposto relativo àquele acto que é liquidado quando se verifica aquela referida situação.

Acresce ainda que, a este propósito, sempre que, no EBF, o legislador quis isentar de IMT as aquisições por determinados sujeitos passivos – nos mesmos termos em que o Parecer interpreta a norma do art.º 49.º, n.º 1 do EBF aplicável, e antecessores normativos – disse-o expressa e claramente⁸, reforçando-se assim o entendimento de que aquela referida norma consagra, em oposição ao sustentado no Parecer, uma isenção objectiva.

Não será de subscrever, igualmente, que a posição que se vem seguindo, conclua que o objectivo, afinal, era que o benefício se aplicasse à aquisição desses prédios por terceiros, *beneficiando esses terceiros pela via da sua isenção no pagamento do IMT*. Com efeito, o que se conclui é que o benefício visado pela norma, como aliás se nota na decisão antes transcrita, tem em vista o Fundo alienante que, podendo alienar o imóvel desonerado de IMT poderá, naturalmente, vendê-lo por um preço mais elevado, tendencialmente equivalente ao preço de mercado do imóvel, acrescido do valor do IMT. A este propósito, cumpre notar que a isenção em causa, se destina não só aos fundos de investimento imobiliário, como, igualmente, aos fundos de pensões e aos fundos de poupança reforma, fundos estes com uma relevância social notória e significativa.

Sempre ressalvado o respeito devido, não se julgam de subscrever também as conclusões retiradas, no Parecer em análise, do disposto no regime transitório da norma que alterou o artigo 46.º do EBF, constante das alíneas a) e j) do artigo 88.º da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro.

Assim, e desde logo, não se conclui que do referido regime resulta que, no que diz respeito a IMT, o novo regime se aplica aos prédios que viessem a ser integrados no património dos fundos de investimento após a sua entrada em vigor, ou seja, 1 de Janeiro de 2007.

⁸ Cfr., p. ex., os art.ºs 45.º/2, 59.º-D/2 e 3, 66.º-A/8, e 69.º/1 do EBF aplicável.

Com efeito, não é isso que resulta da norma transitória da al. j) do art.º 88.º da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, que dispõe que “*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...*”⁹ e não aquele n.º 2 do art.º 46.º é aplicável “*aos imóveis **que vierem a ser integrados em fundos...***”.

Por outro lado, não se pode deixar de notar que na norma em causa o legislador se referiu, exclusivamente ao n.º 2 do, então, art.º 46.º do EBF, e não ao n.º 1, sendo que o n.º 1 do art.º 49.º do EBF aplicável é sucessor directo do n.º 1 do anterior art.º 46.º, e não do n.º 2 deste, conforme decorre de se manter um regime comum aos fundos de pensões e aos fundos de poupança reforma, que, como se indicou já, conferem um alcance social ao benefício fiscal em causa substancialmente mais amplo, do que um regime dirigido apenas a fundos de investimento imobiliário.

De resto, o STA já se pronunciou nesta matéria, entre outro no Acórdão de 17-05-2017, proferido no processo 01420/14, e deixou claro, crê-se, que “*o legislador estabeleceu expressamente a aplicação da nova disposição legal, a partir da data da entrada em vigor da Lei (ou seja, 1 de Janeiro de 2007), 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 que (1) se constituíssem após 1 de Novembro de 2006, ou que (2) realizassem aumentos de capital depois dessa mesma data ou ainda (3) cujas unidades de participação fossem detidas exclusivamente, à data de 1 de Novembro de 2006, por investidores não qualificados.*”¹⁰.

Também a própria AT parece não ter tido dúvidas disso, afirmando na Informação Vinculativa emergente do processo n.º 2010004215 - IVE 547, com Despacho concordante datado de 02-06-2010 do Substituto Legal do Director-Geral, que “*a partir da data de entrada em vigor da nova redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, **os imóveis integrados** em fundos de investimento imobiliário...*”¹¹.

⁹ Sublinhado nosso.

¹⁰ Sublinhado nosso, para realçar que o STA não entendeu que o regime transitório se referia aos *imóveis que viessem a ser integrados*, como sustenta o Parecer em análise.

¹¹ *Idem*. Documento disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news0611_23_1.pdf.

Quanto à intenção do legislador, aquando da referida alteração do art.º 46.º do EBF, identificada pelo Parecer junto pela Requerida, não se julga que possua a consistência suficiente para ser decisivo, e reverter a jurisprudência e doutrina que se tem formado na matéria.

Assim, e como se refere no já indicado acórdão arbitral proferido no processo 490/2018T:

“Da evolução legislativa acabada de descrever ressalta a ideia de que os benefícios fiscais atribuídos aos fundos de investimento imobiliário não têm um carácter sistemático, assumindo antes uma natureza marcadamente conjuntural, assim se justificando que as sucessivas alterações ao regime legal tenham sido estabelecidas, em regra, por via de leis orçamentais. Basta notar que começou por prever-se a isenção da contribuição autárquica - e do IMI e do IMT - em relação a prédios integrados em qualquer tipo de fundo imobiliário, para depois se restringir essa isenção aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliários abertos. Mais tarde foi reposta a isenção quanto a prédios integrados em fundos de investimento imobiliários abertos ou fechados de subscrição pública até que o benefício fiscal foi transformado em redução da taxa de imposto aplicável e, finalmente, foi suprimido. Não é possível ver, por conseguinte, na aprovação do EBF e nas múltiplas alterações desse Estatuto um critério geral que permita definir um regime fiscal estável que possa sobrepôr-se a outras disposições avulsas que subsistiam já na ordem jurídica.”

É de notar, também, que a aferição da referida intenção restritiva, efectuada no Parecer em análise, abstrai da distinção que se vem apontando entre o n.º 1 e o n.º 2 do art.º 46.º do EBF em causa, sendo perfeitamente compatível o quanto no Parecer se explana a este respeito, e o entendimento que se vem sustentando, na medida em que, como se apontou o art.º 49.º, n.º 1, do EBF aplicável é sucessor directo do n.º 1 daquele art.º 46.º, e não do n.º 2.

Efectivamente, as intenções restritivas surpreendidas pelo Parecer em questão, a existirem, podem, e devem, reputar-se satisfeitas com o regime que à data foi introduzido no n.º 2 do art.º 46.º do EBF, não abrangendo o n.º 1 do mesmo artigo, dado que todos os elementos considerados no mesmo Parecer se reportam aos fundos de investimento imobiliário, e dos mesmos não resulta qualquer propósito restritivo relativamente aos fundos de pensões e fundos de poupança reforma, abrangidos pelo n.º 1 do referido art.º 46.º.

Acresce por fim, que nem sempre o legislador actua em conformidade com as declarações que fazem os actores políticos, que lideram num dado momento o poder legislativo, pelo que o valor daquelas deverá – não ser desprezado mas – ser relativizado, não se julgando ser de atribuir significado decisivo às mesmas.

De notar especialmente, ainda, uma circunstância de particular relevância não ponderada pelo parecer, decorrente da perspectiva sistemática do processo interpretativo.

Com relevância neste âmbito, dispõe o art.º 16.º n.º 2 do EBF aplicável, sucessor do art.º 14.º, n.º 2 do mesmo diploma, vigente aquando da entrada em vigor da Lei n.º 53- A/2006, de 29 de Dezembro, que “*São isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os fundos de pensões e equiparáveis, constituídos de acordo com a legislação nacional.*”.

Ora, caso o art.º 49.º, n.º 1, do mesmo EBF aplicável fosse interpretado no sentido de que aí se consagraria uma isenção de IMT na aquisição de imóveis, aquela referida norma do art.º 16.º/2 seria redundante, por se conter, integralmente, na previsão normativa daquele art.º 49.º, n.º 1, tal como interpretado no Parecer junto pela AT, assim se reforçando o entendimento de que esta norma visa a isenção da transmissão a jusante dos sujeitos aí referidos, enquanto normas como o art.º 16.º/2 referido, e o art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, visam a isenção da transmissão a montante, desses mesmos sujeitos.

Conclui-se, assim, no sentido que vem há já alguns anos a ser seguido pela doutrina e jurisprudência arbitral que se tem debruçado sobre a questão em análise, ou seja, no sentido de que a disciplina jurídica que estava prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não veio a ser regulada integralmente pelo artigo 46.º do EBF, pelo que não ocorreu uma revogação tácita desta norma, tendo o regime do n.º 1 daquele art.º 46.º, sobrevigente no n.º 1 do art.º 49.º do EBF aplicável, coexistido com o primeiro, e consagrando aquele último a isenção de IMT relativamente a imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário, com as características aí definidas, incluindo-se no âmbito de tal isenção a transmissão de tais imóveis a terceiros.

Pelo exposto, e em conclusão, julga-se assistir razão ao Requerente, sendo as aquisições dos imóveis descritos na matéria de facto abrangidas pela norma do art.º 49.º/1 do EBF aplicável, e sendo ilegais, por violação daquela norma, os actos de liquidação objecto da

presente acção arbitral, que deverão ser parcialmente anulados, na medida peticionada pela Requerente, procedendo assim o correspondente pedido.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Dispõe também o artigo 43.º/3 da LGT que:

“São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...)

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.”

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as emitiu sem o necessário suporte legal.

Terá, pois, direito a ser reembolsada a Requerente da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data de 26-02-2020, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 3, al. a) e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular parcialmente os actos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) identificados pelos DUCs n.º..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no valor total de € 586.096,89, e a decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que tiveram aqueles actos como objecto;

- b) Condenar a AT na devolução do montante de imposto indevidamente pagos, e no pagamento de juros indemnizatórios nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 586.096,89, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 8.874,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Fevereiro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Jorge Carita)

O Árbitro Vogal

(José Nunes Barata)