

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 310/2019-T

Tema: Fundos de Investimento Imobiliário – IMT – Redução de taxas – Artigo 49.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios fiscais.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Dr. Rui Rodrigues e Dra. Mariana Vargas (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 8 de julho de 2019, acordam no seguinte:

1 - Relatório

1.1 – A sociedade anónima “A..., S.A.”, que anteriormente girava sob a firma “B..., S.A.”, contribuinte n.º..., com sede no ..., ..., na Maia, doravante designada por «Requerente», na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, doravante designado por «IMT», com o n.º..., apresentado em 26 de outubro de 2018, requereu a constituição de tribunal arbitral coletivo, em 24 de abril de 2019, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral (ppa) tem por objeto a declaração de ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, e a consequente anulação parcial da referida

liquidação do IMT, efetuada em 28 de novembro de 2014, no montante de 1 007 500,00 €, bem como o reembolso do montante indevidamente pago, no montante de 503 750,00 €, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

1.3 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.4 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 2 de maio de 2019.

1.5 - 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.6 - Em 17 de junho de 2019, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.7 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 8 de julho de 2019.

1.8 - A Requerida foi notificada por despacho arbitral de 12 de julho de 2019, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.9 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.10 - Em 20 de setembro de 2019 a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não

provado, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado, com a consequente absolvição do pedido.

No mesmo articulado requereu a dispensa de apresentação do Processo Administrativo bem como da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

1.11 - Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental junta ao processo, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 30 de setembro de 2019, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo ainda decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, facultativas, no prazo simultâneo de 20 dias.

1.12 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até 5 de dezembro de 2019.

1.13 – Em 15 de outubro de 2019 a Requerente apresentou as suas Alegações, concluindo pela total procedência do pedido arbitral, com todas as legais consequências.

1.14 – A Requerida optou por não apresentar alegações.

Posição da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

É um sujeito passivo de IRC que, à data dos factos (28-11-2014), tinha por objeto social a compra e venda de imóveis bem como a revenda dos adquiridos para esse fim.

Por escritura de compra e venda celebrada no Cartório Notarial de C..., sito na ..., n.º..., em Lisboa, em 28 de novembro de 2014, adquiriu, para revenda, ao «Fundo de Investimento Imobiliário Aberto – D...», atualmente designado por «Fundo Especial de Investimento Imobiliário Aberto –E...», contribuinte n.º..., pelo preço de 15 500 000,00 €, o prédio urbano em regime de propriedade total, sem andares nem divisões suscetíveis de utilização

independente, destinado a um centro comercial, incluindo supermercado, galeria comercial e parque de estacionamento, localizado na ..., ..., ..., freguesia da..., concelho de Sesimbra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sesimbra sob o número ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de 4 910 430,00 €.

Que a alienante é um organismo de investimento, com início da atividade em 03-12-2007, configurando, à data dos factos, um fundo de investimento imobiliário aberto, com sede em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa, encontrando-se registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

Deste modo a referida aquisição deve beneficiar do disposto no n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), ou seja, da redução para metade da taxa de 6,5% de IMT, prevista na alínea d), n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, por virtude de o prédio adquirido se encontrar integrado num fundo imobiliário aberto, tendo em conta o disposto no artigo 12.º do EBF, segundo o qual «o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo» bem como do n.º 1 do artigo 18.º do CIMT «O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário.»

Termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela anulação parcial da liquidação impugnada, resultante da aplicação à aquisição da taxa de IMT reduzida a metade, ou seja, a 3,25 %, com todas as consequências previstas na lei, nomeadamente o reembolso do montante indevidamente pago de 503 750,00 €, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

Posição da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que a liquidação impugnada não enferma de qualquer vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que o prédio em causa já integrava o Fundo antes da alteração ao artigo 49º (anterior 46º) do EBF, introduzida pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, de acordo com o regime transitório constante do artigo 209º deste diploma legal

ao estabelecer que este novo regime se aplicava “aos prédios que, no momento de entrada em vigor da presente lei, integram os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, os fundos de pensões e os fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, bem como os prédios que venham a integrar estas entidades”.

Decorre, assim, da interpretação do artigo 46.º/49.º do EBF desenvolvida no Parecer do Centro de Estudos Fiscais, datado de 22-06-2018, que, da norma do artigo 209.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, “*resulta claramente que o legislador considera que o requisito da constituição dos fundos de investimento (...) é uma condição essencial da aplicação do benefício, e que, neste caso, o novo regime se aplica aos fundos que se constituírem após a entrada em vigor da nova redacção, pelo que, em consequência, o benefício da redução da taxa aplicava-se aos prédios que viessem a ser integrados em fundos de investimento, no futuro, durante a sua vigência*”.

Termina pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado, uma vez que a liquidação controvertida consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei por erro nos pressupostos.

2 - Saneamento

2.1 – O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado na sequência da formação de indeferimento tácito do pedido de revisão, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), apresentado em 26 de outubro de 2018 na Autoridade Tributária e Aduaneira, cfr. artigo 6.º do ppa e 1.º § da Resposta da AT.

Deste modo mostra-se absolutamente necessário aferir da tempestividade do mesmo.

Com efeito, refere o n.º 1 do artigo 78.º da LGT: “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”.

A liquidação ínsita no documento n.º..., no montante de 1 007 500,00 €, foi efetuada em 28 de novembro de 2014 e o pagamento ocorreu no mesmo dia, cfr. documentos n.ºs 4 e 5 juntos com o ppa.

Assim a revisão do ato tributário de liquidação deveria ocorrer, se efetuada por iniciativa da Reclamante, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou no prazo de quatro anos após a liquidação, se efetuada por iniciativa da administração tributária.

Porém, vem sendo entendido pela jurisprudência que a revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação ou, caso o tributo não seja pago, a todo o tempo, ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.

E o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro.¹⁻²⁻³⁻⁴

No mesmo sentido Jorge Lopes de Sousa e outros⁵ quando referem: “(...) *De qualquer forma, o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei (...). Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impede o*

¹ Acórdão do STA de 19-11-2014 (P. 0886/14)

² Acórdão do STA de 14-03-2012 (P. 01007/11)

³ Acórdão do STA de 20-03-2002 (P. 026580)

⁴ Acórdão do TCAS de 25-11-2009 (P. 02842/09)

⁵ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in “Lei Geral Tributária”, anotada e comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, pp. 704/706

contribuinte de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta”.

Deste modo, considerando que a liquidação impugnada foi efetuada em 28 de novembro de 2014 e que o pedido de revisão foi apresentado na entidade competente em 26 de outubro de 2018, ter-se-á de concluir pela sua tempestividade, uma vez que não foi excedido o prazo de quatro anos referido no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, cfr. o disposto na alínea c) do artigo 279.º do Código Civil.

Pelo que, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, o referido pedido de revisão deveria ter sido decidido no prazo de quatro meses a contar da data da apresentação do mesmo (26 de outubro de 2018), ou seja, até 26 de fevereiro de 2019, cujo incumprimento, após esta data, faz presumir o indeferimento tácito para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial, cfr. n.º 5 daquele artigo.

Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa⁶, *“O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”.*

Resultando da *“inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”*, pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.

Ou seja, e em suma, a presunção de indeferimento tácito decorre da violação do dever legal de decidir que assiste à AT.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁷, *“A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento, que depende da existência de tal dever, e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa”.*

⁶ “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, p. 194

⁷ Op. cit., pp. 466/467

Assim, por força do disposto nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT o pedido de revisão do ato tributário de liquidação presume-se tacitamente indeferido para efeitos de impugnação judicial em 26 de fevereiro de 2019, pelo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, conjugado com a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, o pedido de constituição de tribunal arbitral poderia ser apresentado até 27 de maio de 2019, ou seja, no prazo de 90 dias contado a partir da data da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão do ato tributário.

Pelo que, sendo apresentado em 24 de abril de 2019, o mesmo é manifestamente tempestivo.

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

2.3 - O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas quaisquer exceções.

2.4 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

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

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

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

a) A Requerente tem a natureza jurídica de «sociedade anónima», matriculada à data dos factos (28-11-2014) sob a firma «B..., S.A.», sendo o objeto social a compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim, bem como a administração dos imóveis propriedade da sociedade, incluindo o seu arrendamento, bem como quaisquer outros atos ou transações diretamente relacionados com a mencionada atividade, cfr. Insc. 1 «ap. .../... » constante da

certidão permanente da matrícula da sociedade (cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral (ppa) e que aqui se dá por integralmente reproduzido).

b) Por escritura de compra e venda celebrada no Cartório Notarial de C..., sito na ..., n.º..., em Lisboa, em 28 de novembro de 2014, a Requerente adquiriu, para revenda, ao «Fundo de Investimento Imobiliário Aberto – D...», atualmente designado por «Fundo Especial de Investimento Imobiliário Aberto – E...», contribuinte n.º..., pelo preço de 15 500 000,00 €, o prédio urbano em regime de propriedade total, sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, destinado a um centro comercial, incluindo supermercado, galeria comercial e parque de estacionamento, localizado na ..., ..., ..., freguesia da ..., concelho de Sesimbra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sesimbra sob o número ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de 4 910 430,00 € (cfr. documento n.º 2 junto com o ppa e que aqui se dá por integralmente reproduzido).

c) A alienante é um organismo de investimento, com início da atividade em 03-12-2007, configurando, à data dos factos, um fundo de investimento imobiliário aberto, com sede em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa, encontrando-se registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (cfr. documento n.º 3 junto com o ppa e que aqui se dá por integralmente reproduzido).

d) Em 28 de novembro de 2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação do IMT devido pela aquisição do prédio antes referido, no montante de 1 007 500,00 €, com base na taxa de 6,5% prevista na alínea d), n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, à qual coube o n.º..., com data limite de pagamento de 01 de dezembro de 2014 (cfr. documento n.º 4 junto com o ppa e que aqui se dá por integralmente reproduzido).

e) Em 28 de novembro de 2014 a Requerente procedeu ao pagamento do montante liquidado, (cfr. vinheta aposta no documento n.º 4 bem como documento n.º 5, juntos com o ppa, e que aqui se dão por integralmente reproduzidos).

f) Em 26 de outubro de 2018 a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do referido ato de liquidação de IMT, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, por o mesmo padecer de ilegalidade por violação do n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante «EBF») em vigor ao tempo dos factos (cfr. artigo 6.º do ppa e 1.º § da Resposta da Requerida).

g) Até à data da apresentação do pedido arbitral, a Requerente não havia sido notificada de qualquer decisão acerca do pedido de revisão oficiosa apresentado, pelo que se presumiu o seu indeferimento tácito (cfr. artigos 7.º e 8.º do ppa).

h) Em 24 de abril de 2019 foi apresentado pela Requerente pedido de constituição de tribunal arbitral, o qual deu origem ao presente processo.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se a redução de taxas de IMT, prevista no n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, é aplicável ao caso *sub judice*.

Questões a decidir:

- Da (i)legalidade da liquidação impugnada; e
- Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

4.1 - Da (i)legalidade da liquidação impugnada

Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do CIMT, a incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária. E esta, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão.

In casu a transmissão, ou seja, a compra do prédio urbano localizado na ..., ..., ..., freguesia da..., concelho de Sesimbra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sesimbra sob o número ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., ocorreu em 28 de novembro de 2014, pelo que, nesta data, era a seguinte a redação do n.º 1 do artigo 49.º do EBF: «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». Esta redação foi introduzida pelo artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

O artigo 209.º desta lei, como disposição transitória no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais, dispunha que o regime tributário resultante da nova redação dada ao n.º 1 do artigo 49.º do EBF, era aplicável aos prédios que, no momento de entrada em vigor da referida lei, ou seja, 01-01-2014, por força do disposto no artigo 260.º do mesmo diploma, integram os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, os fundos de pensões e os

fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, bem como os prédios que venham a integrar estas entidades.

Face ao disposto no artigo 12.º do EBF «O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada (...)».

Pelo exposto e considerando que o prédio adquirido pela Requerente, encontrava-se integrado no património do “Fundo de Investimento Imobiliário Aberto – D...”, atualmente designado por “Fundo Especial de Investimento Imobiliário Aberto – E...”, contribuinte n.º..., que é um fundo de investimento imobiliário aberto, com início da atividade em 03-12-2007, configurando, à data dos factos (28-11-2014), um fundo de investimento imobiliário aberto, com sede em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa, encontrando-se registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (cfr. alíneas b) e c) do probatório, a taxa de IMT da referida transmissão onerosa é reduzida para metade.

Deste modo, considerando que, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIMT, «O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário» e que, de acordo com a alínea d), n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, a taxa aplicável seria a de 6,5%, como efetivamente foi na liquidação impugnada, a mesma deveria ter sido reduzida para metade, ou seja, para 3,25%, por força do referido benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 49.º do EBF.

Acompanhamos, assim, o acórdão de 7 de setembro de 2019 prolatado no Processo Arbitral n.º 19/2019-T, quando refere: «A isenção parcial de IMT prevista no art. 49º, n.º 1 do EBF está sujeita à verificação cumulativa de três condições:

- a) que os prédios estejam integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma;
- b) que estas entidades se constituam de acordo com a legislação nacional;
- c) que estas entidades operem de acordo com a legislação nacional.

Aplicando as regras interpretativas atrás expostas ao caso em análise, importa considerar o elemento literal.

Quanto à primeira condição é necessário que os imóveis estejam “integrados” num fundo. O legislador utilizou o verbo “integrar” no presente do indicativo, o que expressa uma realidade

já existente. Os imóveis integrados num fundo não são senão os que esse fundo já tenha adquirido, o que leva à conclusão de que a isenção se refere à sua alienação pelo fundo a um terceiro e não à sua aquisição pelo fundo.

A propósito da interpretação do art. 49º, n.º 1 do EBF, anterior 46º do EBF, citando o Dr. João Espanha: “c) Está isenta de IMT a transmissão/alienação de imóveis integrados em FII representado pela sociedade gestora”.

A interpretação de que desta norma não resulta qualquer isenção de IMT é contrária à letra da Lei uma vez que esta expressamente refere que são reduzidas para metade as taxas de IMT. Nos termos do art. 9º, n.º 3 do C.C. o intérprete deve presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Tendo o legislador feito expressa alusão à isenção parcial de IMT devemos concluir que a transmissão do prédio pelo fundo à Requerente está parcialmente isenta até porque a aquisição do prédio pelo fundo estava, à data do facto tributário, isenta de IMT ao abrigo do disposto no art. 1º do D.L. n.º 1/87 de 03 de janeiro. Esta é a única interpretação compatível com a letra da Lei.

Esta questão foi já apreciada neste sentido por abundante jurisprudência arbitral (processos n.º 544/2016- T, de 28 de abril de 2017; n.º 677/2016-T, de 26 de junho de 2017; n.º 440/2017-T, de 15 de janeiro de 2018, n.º 547/2017-T, de 15 de março de 2018, n.º 630/2018 de 13.05.2018, n.º 478/2018 de 28.02.2019 e n.º 317/2018 de 13.05.2019).

Ainda no que diz respeito à primeira condição, face aos factos dados com provados, verificamos que a transmissão dos prédios para a Requerente foi efetuada por um fundo de investimento imobiliário aberto. Porquanto, no caso em apreço entendemos que a primeira condição para que possa ser reconhecida isenção parcial de IMT está verificada.

No que diz respeito à segunda condição é necessário que os fundos se constituam de acordo com a legislação nacional. Entende a Requerida que este pressuposto só é aplicável aos prédios integrados em fundos em data posterior à entrada em vigor da norma, não se aplicando aos prédios já integrados nesses fundos.

Ora, salvo o devido respeito, esta interpretação não tem correspondência com a letra da lei.

Iniciando a nossa análise por perscrutar os elementos literais da norma, verificamos que o verbo “constituir”, que exprime uma ação, no art. 49º, n.º 1 do EBF é aplicável aos fundos e não aos prédios como interpreta a Requerida. Assim, esta condição é relativa aos fundos. Há

isenção parcial desde que os fundos, e não os prédios, se constituam de acordo com a legislação nacional.

Mais o verbo constituir é utilizado no modo condicional presente (constituam) e não no modo condicional futuro (constituírem). O modo condicional é usado para traduzir a possibilidade de realização de uma ação sob condição, concretizada ou não. O legislador utilizou no verbo a interpretar no tempo presente e não no futuro. Porquanto, o legislador situa o facto enunciado no momento da sua enunciação e não para um momento posterior.

Porquanto, a isenção parcial de IMT é aplicável aos fundos existentes criados de acordo com a legislação nacional e não apenas aos fundos criados ou aos prédios a integrar nos fundos em data posterior à entrada em vigor da norma.

(...) No caso em apreço, a aplicação da isenção parcial de IMT apenas a fundos a constituir ou a prédios a integrar em fundos após a entrada em vigor da norma e não a fundos já constituídos ou a prédios já integrados nos fundos não são realidades fáticas distintas que mereçam tratamento distinto. Porquanto, afigura-se-nos que o seu tratamento fiscal distinto, como propõe a Requerida, poderia configurar uma violação do princípio da igualdade em sentido positivo. Sendo situações fáticas iguais, até porque não apuramos nada que justifique um tratamento diferenciado, o princípio da igualdade em sentido negativo impõe que sejam tratadas de forma igual.

Mais, a disposição transitória prevista no art. 209º, da Lei 83-C/2013, de 31/12 afasta, sem margem para dúvidas, a interpretação da Requerida porque refere expressamente que este regime se aplica “(...) aos prédios que, no momento de entrada em vigor da presente lei integram os fundos de investimento (...), bem como aos prédios que venham a integrar estas entidades”. É inequívoco que este regime se aplica não só aos já prédios integrados em fundos como também aos que venham a integrar no futuro.

Destarte, uma vez que o fundo alienante dos prédios estava constituído de acordo com a legislação nacional à data do facto tributário, entende este Tribunal que a segunda condição para a isenção parcial de IMT prevista no art. 49º, n. º1 do EBF se verifica no caso em apreço.

Por fim, no que diz respeito à terceira condição, mais uma vez o legislador utilizou o verbo, agora, “operar” no modo condicional presente (operem) e não no modo condicional futuro (operarem).

Porquanto, pelas mesmas razões atrás enunciadas, a isenção parcial de IMT é aplicável aos fundos existentes que tenham atividade de acordo com a legislação nacional e não apenas aos fundos que venham a operar no futuro de acordo com a legislação nacional.

Subsumindo ao caso em apreço, verificamos que a terceira condição para a isenção parcial também se verifica uma vez que o fundo aberto operava à data do facto tributário de acordo com a legislação nacional.

Em conclusão, no caso em julgamento, estão verificadas as três condições exigidas pelo art. 49.º, n.º 1 do EBF, com a redação em vigor à data do facto tributário, para que deva ser reconhecida a isenção parcial de IMT (redução para metade das taxas).

O ato tributário de IMT relativo à aquisição de três imóveis pela Requerente é ilegal por violação do disposto no citado artigo 49.º, n.º 1, do EBF, na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro».

No mesmo sentido pode ler-se no acórdão de 28-04-2017 prolatado no Processo Arbitral n.º 544/20017-T: «(...) uma leitura conjunta da nova disposição do artigo 46.º do EBF (atual artigo 49.º) e da regra precedente do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, permite razoavelmente concluir que a partir da entrada em vigor da nova redacção do artigo 46.º do EBF passariam a estar isentas do IMT, não apenas as aquisições de bens imóveis levadas a cabo por sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário com o intuito de as mesmas passarem a integrar esses fundos – tal como estabelecido na regra precedente – **como também os prédios integrados nos fundos imobiliários** – tal como estabelecido naquele artigo 46.º do EBF. **Por outras palavras, a isenção de IMT valeria doravante quer para imóveis adquiridos para virem a integrar fundos imobiliários, como até então se estabelecia, quer para esses mesmos imóveis se e enquanto integrados em fundos imobiliários, nos termos do artigo 46.º do EBF. No primeiro caso, a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel. No segundo caso a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel.** Assim, é forçoso concluir-se pela inexistência de uma incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes» (negrito e sublinhado, nossos).

No mesmo sentido podem ver-se os Processos Arbitrais n.ºs 630/2018-T e 656/2018-T, cujas decisões foram proferidas em 12 de maio de 2019 e 24 de maio de 2019, respetivamente.

À face do exposto, o ato tributário de liquidação de IMT identificado sob o ..., de 28 de novembro de 2014, no montante de 503 750,00 €, é parcialmente anulável por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, em conformidade com o disposto no artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), com correspondência no artigo 163.º, n.º 1 do novo CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

Ilegal é também o indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa deduzido contra o mencionado ato tributário.

Termos em que a liquidação impugnada deverá ser parcialmente anulada, no montante de 503 750,00 €.

4.2 – Do pedido de juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se que se compreendem na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os mesmos poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o direito a juros indemnizatórios.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que 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 precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.”*

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece 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.”

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT), cujo n.º 1 refere: *“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.”*

Embora na situação em análise a liquidação impugnada enferme de vício de violação de lei por erro da Administração Tributária sobre os pressupostos de facto e de direito em que assentou a sua emissão, a Requerente não apresentou reclamação graciosa nem impugnação judicial, mas antes um pedido de revisão oficiosa, 26 de outubro de 2018, ou seja, dentro do prazo de quatro anos após a data da liquidação, efetuada em 28 de novembro de 2014.

Nestes casos, o direito a juros indemnizatórios não tem a mesma amplitude decorrente do disposto no n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, antes sofre a restrição a que alude a alínea c) do n.º 3 do artigo citado, pois que, *“Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”*

Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa das liquidações ora impugnadas sido formulado perante a Administração Tributária em 26 de outubro de 2018, apenas poderá ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios a partir do termo de um ano após aquela data, pois *“O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respetiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.”*⁸

5 - Decisão

Termos em que acorda este Tribunal Arbitral em julgar integralmente procedente o pedido formulado e, em consequência:

⁸ Cfr. por todos, o Acórdão do STA, de 28/01/2015, processo 0722/14.

- a. Anular parcialmente o ato de liquidação de IMT n.º..., de 28 de novembro de 2014, na parte em que excede metade da taxa de IMT aplicada e prevista, naquela data, na alínea d), n.º 1 do artigo 17.º do CIMT;
- b. Anular o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição à Requerente do montante indevidamente pago de 503 750,00 €; e
- d. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, a calcular sobre o valor a restituir, à taxa legal, desde 27 de outubro de 2019 até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 503 750,00 € (quinhentos e três mil, setecentos e cinquenta euros).

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 7 956,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 21 de novembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo

O Árbitro Presidente,

(José Poças Falcão)

O Árbitro Vogal,

(Rui Rodrigues)

O Árbitro Vogal,

(Mariana Vargas)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,
aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.