

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 554/2018-T

Tema: IMT - Fundo de Investimento Imobiliário. Isenção de IMT. Artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87 de 03 de Janeiro.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- a) **A... - GESTÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO, S.A.,** NIPC PT..., com sede na ..., ..., ..., ...-... ..., na qualidade de sociedade gestora e em representação do **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO – B...**, com o número de identificação fiscal ..., veio em 08 de Novembro de 2018, deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista obter pronúncia sobre
- (1) – a legalidade do acto de indeferimento tácito do *pedido de revisão oficiosa (RO)*, apresentado em 10 de Abril de 2018, na sequência da formação da presunção do indeferimento em 10 de Agosto de 2018, com vista à *anulação do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)*, identificação de documento nº ... de 29.05.2014, no montante de € 45.496,56;
- (2) - a legalidade do acto de liquidação de IMT propriamente dito.
- b) O Requerente pede ao Tribunal que (1) “*seja apreciada a legalidade do pedido de revisão oficiosa ... e declarada a ilegalidade do seu indeferimento tácito, bem como, do acto tributário de liquidação de IMT que constitui o seu objecto, também acima identificado, procedendo-se à anulação do mesmo, por erro nos pressupostos de facto e de direito;*” (2) “*e, consequentemente, seja a Autoridade Tributária e Aduaneira condenada a reembolsar a Requerente pelo valor integral do IMT indevidamente pago, relativamente à liquidação **sub judice**, no total de €*

45.496,56, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor”.

- c) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 09-11-2018.
- d) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 28.12.2018, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- e) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 17 de Janeiro de 2019, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- f) A fundamentar o pedido invoca o Requerente o seguinte, quanto ao “enquadramento legal - o Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, e o IMT”:
- g) *“Nos termos do artigo 1º do referido Decreto-Lei foi desde logo estabelecido 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 o dispositivo legal em apreço, as aquisições de imóveis levadas a cabo por uma sociedade gestora em representação dos fundos, isto é, para o património dos fundos de investimento administrados e legalmente representados pela mesma, estariam isentas de Sisa”;
- h) Uma vez que “... o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24 de Novembro de 1958, estipulava que o Sisa incidia “sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis” (conforme redacção conferida pelo Decreto-Lei nº 223/82, de 7 de Junho)”.
- i) *“Posteriormente, o Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que procedeu a reforma da tributação do património, revogou expressamente o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações — extinguindo estes impostos (conforme nº 3 do artigo 3º do referido diploma legal) -*

e aprovou o Código do IMT e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis ("IMI")", "sendo que, este diploma previu expressamente no nº 2 do seu artigo 28º, sob a epígrafe "Remissões", que "todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMO), ao Código do Imposto de Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente”".

- j) "E, estabeleceu ainda 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 nº 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT”.
- k) E conclui que "... através da aplicação conjunta das disposições normativas acima citadas, resulta evidente que foi intenção expressa do legislador que as isenções aplicáveis ao extinto Imposto Municipal da Sisa e consagradas em legislação extravagante (como o Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro) continuassem a vigorar em sede de IMT", resultando que "... a supra mencionada isenção de Sisa, prevista no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, passou então a reportar-se ao IMT e ... se mantém em vigor actualmente", o que acarreta que "... as operações de aquisição 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 o património desse fundo encontram-se isentas de IMT, não devendo haver lugar à liquidação deste imposto no âmbito das mesmas”.
- l) Quanto à vigência actual do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, expressa que "pesem embora as sucessivas alterações legislativas verificadas ao longo do tempo, tanto no âmbito da regulamentação da actividade dos fundos de investimento imobiliário, como em matéria de tributação do seu património, certo é que foi intenção expressa do legislador manter em vigor determinados benefícios fiscais aplicáveis a estas entidades — como, em concreto, a isenção de Sisa (IMT) consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro", como resulta "...

da análise ao contexto histórico e sistemático da norma em causa”, sendo “intenção (expressa) do legislador não proceder à cessação da vigência da mesma, seja através da atribuição de um mero carácter temporário à sua vigência, seja através de posterior revogação da mesma (expressa ou tácita)”

- m) Acrescenta que *“...na análise da (eventual) revogação daquela norma, e tomando em consideração as disposições entretanto "publicadas" com referência a esta temática, cumpre aqui fazer referência, ainda que breve, ao artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ("EBF") para poder afastar expressamente qualquer intenção de atribuir a esta norma um carácter revogatório que a mesma, de facto, não tem”, pela razão de “esta norma do EBF (depois, artigo 49º) previa, efectivamente, uma isenção de IMT aplicável a fundos de investimento imobiliário, nos seguintes termos: "ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (JMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário".*
- n) Daqui resultando que *“foi ... consagrada, efectivamente, uma (nova) isenção de IMT aplicável a fundos de investimento imobiliário — tal como a isenção consagrada no Decreto-lei nº 1/87”, uma vez que a “... mesma configura um complemento da norma de isenção já existente, visando conferir uma maior coerência ao regime tributário aplicável a estas entidades - i.e. deste modo o legislador, a par da isenção de IMT aplicável na aquisição de imóveis por fundos de investimento imobiliário, veio consagrar igualmente a isenção de IMT na transmissão dos imóveis por aqueles fundos”.*
- o) Concluindo que o *“... novo artigo 46º do EBF não veio revogar - expressa ou tacitamente — o regime previsto no artigo 1º Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro”, pelo que “... a norma de isenção consagrada no artigo do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro se encontra em vigor, devendo ser aplicada à situação de facto abrangida pela mesma — i.e. nas operações de aquisição de imóveis realizadas, por uma sociedade gestora, com vista à respectiva integração no património dos fundos de investimento imobiliário geridos e administrados pela mesma, como as que sucederam in casu”.*

- p) Relativamente à jurisprudência do CAAD, o Requerente invoca em favor da sua leitura da lei as decisões arbitrais tiradas nos Processos 544/2016-T, 677/2016-T, 440/2017-T e 580/2017-T.
- q) Relativamente a caso concreto: a ilegalidade do acto de liquidação de IMT, expressa o Requerente: *“importa reter que, não existindo qualquer indicação de que o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87 deveria ter uma vigência temporária e concluindo-se, ... pela sua não revogação por qualquer outra norma ou diploma, resulta que a isenção ali consagrada permanece, actualmente e para todos os efeitos, em vigor”, pelo que “... é forçoso concluir que estão isentas de IMT as operações de aquisição de imóveis levadas a cabo por uma sociedade gestora para o património dos (em representação dos) fundos de investimento imobiliário geridos e administrados pela mesma, conforme artigo 1º do Decreto-Lei nº1/87”*.
- r) Concluindo: *“... cumpre inferir que a operação de aquisição de imóveis ..., realizada pela sociedade gestora, ... em representação do Fundo gerido e administrado pela mesma, deveria ter beneficiado da isenção de IMT consagrada no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, porque aplicável, o que não sucedeu”.’, pelo que “... resulta que o acto tributário de liquidação de IMT, acima melhor identificado, é manifestamente ilegal por resultar da interpretação e aplicação errónea do Direito aplicável”*.
- s) Quanto ao reembolso do imposto pago e os juros indemnizatórios, defende que lhe deve ser restituído o montante pago indevidamente, acrescendo os juros, por força das disposições conjugadas do artigo 24º nº 1 alínea b) e nº 5 do RJAT, artigo 100º da LGT, nº 1 do artigo 43º da LGT e 61º do CPPT, contados desde a data do pagamento do imposto.
- t) Notificada a Requerida, respondeu em 18.02.2019, indicando que não apresentaria Resposta ao PPA.
- u) Por despacho de 18.02.2019 foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. Nesse mesmo despacho, foi convidada a Requerida a juntar o PA apenas na medida em que fosse constituído por documentos que não tivessem

sido juntos pelo Requerente, em anexo ao PPA. Em 06.03.2019 a Requerida procedeu à sua junção.

- v) As partes não apresentaram alegações escritas.
- w) Por despacho de 16.03.2019 foi agendada, até ao dia 15 de Abril de 2019, a data para adopção da decisão final e convidado o Requerente a proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão 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).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia foi apresentado em 08 de Novembro de 2018. O Requerente impugna imediatamente o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa (RO), apresentado em 10 de Abril de 2018, na sequência da formação da presunção de indeferimento, em 10 de Agosto de 2018, com vista à anulação do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), identificação de documento n.º ... de 29.05.2014, no montante de € 45.496,56.
- c) A decisão que recai sobre o pedido de revisão oficiosa, pode ser judicialmente impugnada, pelo que, na medida em que conserve o ato de liquidação, este é igualmente objeto mediato dessa impugnação. O prazo para impugnação para o CAAD é de 90 dias, conforme a alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.
- d) Assim, nos termos conjugados dos artigos 95º n.ºs. 1 e 2 alínea d) da Lei Geral Tributária e 102º n.º1 alínea e d) do CPPT, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que a Requerente o apresentou em 08 de Novembro de 2018 e a data da formação da presunção do indeferimento tácito ocorreu em 10 de Agosto de 2018.
- e) O procedimento arbitral não padece de nulidades.

Cumpre apreciar.

III - MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

- **Factos dados como provados**

Considera-se dada como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO – B..., com o número de identificação fiscal..., representado por A... - GESTÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO, S.A., NIPC PT ..., é um fundo de investimento imobiliário fechado, cuja actividade é regulada pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, aprovado pela Lei nº 16/2015, de 24 de Fevereiro. Esta sociedade, no exercício da sua actividade, adquire imóveis em representação dos fundos de investimento imobiliário de que é gestora, que se integram no património dos fundos – **conforme artigos 24º, 25º e 30º do PPA e falta de contestação especificada destes factos nos termos do artigo 110º-7 do CPPT;**
- b) Em 29 de Maio de 2014, com referência à realização da aquisição referida na alínea d), foi emitido pela AT o documento único de cobrança de liquidação de IMT, com o nº..., no montante de € 45.496,56 – **conforme artigo 27º do PPA, documento nº 2 em anexo ao PPA e folhas 15 e 16 do PA junto pela AT;**
- c) Em 29 de Maio de 2014 o Requerente procedeu ao pagamento do montante referido na alínea anterior - **conforme artigo 28º do PPA, documento nº 3 em anexo ao PPA e folha 25 do PA junto pela AT;**
- d) Em 30 de Maio de 2014 o Requerente, por escritura lavrada de folhas 77 a folhas ... verso, do Livro 5 ... de Notas do Cartório de C..., em Lisboa, adquiriu as seguintes fracções autónomas de imóvel em propriedade horizontal: (1) Prédio urbano sito na freguesia de ... e concelho do Porto, artigo matricial ..., fracção “SM”, por um valor

de € 308.224,00; (2) Prédio urbano sito na freguesia de ... e concelho do Porto, artigo matricial ...º, fracção “SN”, por um valor de € 206.170,00; (3) Prédio urbano sito na freguesia de ... e concelho do Porto, artigo matricial ...º, fracção “SO”, por um valor de € 185.553,00 – **conforme artigo 26º do PPA e folhas 19 a 24 do PA junto pela AT;**

- e) Em 10 de Abril de 2018 a Requerente iniciou junto da AT um procedimento de revisão oficiosa, que tomou o nº ...2018..., com vista à anulação do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT") a que se referem as alíneas b) e c) supra – **conforme primeira folha do PPA, artigo 19º do PPA e página 2 do PA junto pela AT;**
- f) Em 08 de Novembro de 2018 o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

- **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

- **Fundamentação da fixação da matéria de facto**

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 (conforme artigo 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

III-2- DO DIREITO

A questão que é objecto dos presentes autos é a de saber se as aquisições das fracções dos prédios urbanos, efectuadas pelo Requerente Fundo de Investimento Imobiliário, estão isentas de IMT ao abrigo do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 03 de Janeiro.

III-2-Quanto ao mérito

A) Violação de lei no indeferimento tácito da revisão oficiosa e nas liquidações de IMT.

Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD, através e vários Tribunais Arbitrais aí constituídos.

A título de exemplo, verifica-se que na decisão arbitral colegial CAAD, Processo 580/2017-T, se colocaram a mesmas questões de direito que são colocadas no presente processo, a propósito de um caso idêntico ao presente, salvo no que diz respeito ao indeferimento tácito presumido do procedimento de revisão oficiosa.

Este TAS, adere ao teor da decisão adoptada no Processo CAAD nº 580/2017-T. Nele se tratou uma situação em tudo idêntica. O Requerente, na exposição de fundamentos, segue de perto os fundamentos desta decisão. Nesta conformidade aqui se adopta uma solução idêntica, a seguir se reproduzindo a decisão colegial CAAD Processo nº 580/2017-T (em itálico), na parte da matéria de direito, por se configurar a melhor leitura da lei.

“As liquidações impugnadas ... resultam da aplicação ... da taxa de 6,5% prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT ... por se tratar de ... «aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas».

O Requerente defende que é aplicável às aquisições a isenção prevista no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, que estabelece que “são isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efectuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora.”

Defende a Requerente que, no Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, e cujo artigo 31.º, n.º 3 revogou o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões ou Doações, estabeleceu-se, no artigo 28.º, n.º 2, que «todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente».

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

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

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

Artigo 7.º

Cessação da vigência da lei

1. Quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei.
2. A revogação pode resultar de declaração expressa, da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.
3. A lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador.
4. A revogação da lei revogatória não importa o renascimento da lei que esta revogara.

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

- “Revogação expressa

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

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

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

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

Designadamente, a revogação expressa foi proposta pelo Governo no artigo 81.º, n.º 3, da Proposta de Orçamento do Estado para 2007 (Proposta de Lei n.º 99/X), numa lista de benefícios fiscais a revogar, mas não foi incluída na lei do Orçamento aprovada (Lei n.º

53-A/2006, de 29 de Dezembro), embora tenham sido mantida a revogação expressa de outros benefícios fiscais, no artigo 87.º

É, assim, inequívoco que não se pretendeu revogar expressamente o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87”.

- “Revogação tácita

Não existindo revogação expressa, a revogação daquele artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, apenas poderá resultar de revogação tácita, resultante de «incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior».

O EBF, na redacção inicial, não inclui qualquer norma sobre impostos sobre o património relativos a fundos de investimento imobiliário, pelo que não se pode entender que tenha regulado toda a matéria da lei anterior.

De resto, o referido facto de o EBF ter sido precedido da revogação expressa de benefícios fiscais, em que se incluiu um previsto no Decreto-Lei n.º 1/87, mas não o previsto no seu artigo 1.º, impõe que se conclua que não se pretendeu revogar este benefício fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, não se encontra qualquer norma que seja incompatível com aquele benefício fiscal.

Para além disso, o facto já referido de ter sido proposta a revogação expressa do Decreto-Lei n.º 1/87, e a proposta não ter sido aprovada, corrobora a conclusão de que não se pretendeu revogar o seu artigo 1.º.

Por isso, tem de se concluir que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, não estava revogado em ... 2014 ..., quando foram efectuadas as aquisições em causa, pelo

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

B) Direito ao reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

O Requerente formula o pedido de reembolso do valor de € 45 496,56 euros relativos ao IMT pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, al. b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), estatui que em caso de procedência da decisão arbitral que a AT deve: “(...)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;”.

No caso concreto, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

Assim sendo, o Requerente deve ser reembolsada do imposto que suportou ilegalmente.

O Requerente formulou ainda um pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, por isso há que apurar se tem direito aos mesmos.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT dispõe que: «São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) a existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) a determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta será afirmativa.

Com efeito, o artigo 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: *“É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Sucede que, na presente hipótese, a atividade de cognição do tribunal respeita a uma decisão de indeferimento tácito de pedido de revisão de atos tributários e o artigo 43.º, n.º 1 da LGT determina que, só são devidos juros indemnizatórios pela cobrança indevida, quando o contribuinte impugne ou reclame. Contudo, a “revisão oficiosa” constitui um instituto distinto da reclamação administrativa e da impugnação judicial.

A este respeito dispõe o artigo 43.º, n.º 3 da LGT que: *“São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) 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, pedida a “revisão oficiosa” do ato tributário pelo contribuinte, se a AT exceder o prazo de um ano para proceder a tal revisão e se a decidir favoravelmente, só são devidos juros indemnizatórios após o decurso de um ano. E se o contribuinte tiver necessidade de recorrer à via judicial? À questão responde a jurisprudência afirmando que: *“...se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o ato, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros. É que, em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração: ou porque tardou a decidir, ou porque decidiu em desfavor do contribuinte, vindo a mostrar-se, em juízo, que devia ter decidido ao contrário”* (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0918/06, de 12/12/2006, relatado pelo Conselheiro BAETA DE QUEIROZ).

Isto é, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT aplica-se a uma realidade distinta do reembolso ao contribuinte em resultado de “erro imputável aos serviços”, ou seja, a demora da AT na conclusão do procedimento de “revisão oficiosa”.

Revertendo tal interpretação para o caso concreto, se o pedido de revisão foi formulado no dia 10 de Abril de 2018 e porque a formação da presunção do indeferimento tácito ocorreu em 10 de Agosto de 2018, apenas são devidos juros indemnizatórios a partir do dia 11 de Agosto de 2018.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IMT e bem assim do acto de indeferimento tácito da revisão oficiosa, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 3 alínea c) da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

IV. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos expostos:

- a) Julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se em desconformidade com o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1/87, de 3 de Janeiro, o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa (RO), formado em 10.08.2018, a que se alude em e) dos factos provados e bem assim o acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), com identificação de documento nº..., de 29.05.2014, no montante de € 45.496,56;
- b) Anula-se a liquidação e a decisão de indeferimento tácito da revisão oficiosa.
- c) Condena-se a Requerida a reembolsar ao Requerente a quantia de 45 496,56 euros.
- d) Julga-se procedente o pedido de pagamento, ao Requerente, de juros indemnizatórios, contados à taxa legal, com termo inicial desde 11 de Agosto de 2018 e até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 45 496,56 €, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI – CUSTAS

Custas a suportar pela Requerida, no montante de 2 142,00 €, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 18 de Março de 2019

Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira