

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 357/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Terrenos para construção**

## **Decisão Arbitral**

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 12 de agosto de 2015, decide nos termos que se seguem:

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 17.03.2015, a “A..., CRL”, NIPC ... apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 15.06.2015.
3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. Em 15.06.2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitro 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.
5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 12.08.2015.

6. No dia 15.10.2015 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. A Requerente começou por responder à exceção invocada pela Requerida. Posteriormente, o tribunal ouviu as partes quanto à questão da apresentação de alegações escritas, e, tendo as mesmas declarado prescindir da respetiva apresentação, o tribunal deferiu o pedido.

7. O tribunal comunicou ainda que a data para a prolação da decisão arbitral seria o dia 16.11.2015.

8. No presente processo, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos seguintes atos de liquidação do imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS):

- Liquidação n.º 2013/..., no valor de € 11.015,80, referente ao ano de 2013 e ao prédio com o artigo matricial ... da freguesia de ...e ao artigo ... da atual União das Freguesias de ...(... e...) do mesmo concelho;

- Liquidação n.º 2015..., datada de 20.03.2015, no valor de € 11.594,13, referente ao ano de 2014 e ao prédio com o artigo matricial ... da freguesia de ...e ao artigo ... da atual União das Freguesias de... (...e...) do mesmo concelho;

- Liquidação n.º 2015..., datada de 21.03.2015, no valor de € 21.740,93, referente ao ano de 2014 e ao prédio correspondente ao artigo ... da Freguesia e Concelho de... .

#### **8.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:**

A Requerente é uma cooperativa de habitação, que tem por objeto principal a construção, promoção e aquisição de fogos para habitação dos seus membros, como consta da certidão permanente com o código de acesso ...-...-... .

A Requerente está isenta de imposto do selo por ser uma cooperativa de habitação e construção, ao abrigo do artigo 66.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), cujo n.º 12 estabelece que “as cooperativas estão isentas de imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo.”

Tal norma decorre do imperativo constitucional de estimular e apoiar as atividades cooperativas, nomeadamente através da concessão de benefícios fiscais (artigo 85.º, n.ºs 1 e 2, da CRP).

A argumentação da AT de que apenas as isenções estabelecidas no artigo 44.º do EBF seriam aplicáveis à verba 28 da TGIS não encontra correspondência nem no espírito, nem na letra da lei.

O n.º 6 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo (CIS) estabelece que “são ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”

As isenções referidas no artigo 7.º do CIS reportam-se a determinadas categorias de atos e situações concretas, tais como prémios, garantias, juros, operações financeiras, empréstimos, entre outros.

Por sua vez, o artigo 66.º-A do EBF contempla os benefícios às cooperativas e entre as várias isenções que estabelece consta, no seu n.º 12, a isenção de imposto do selo.

Trata-se de uma isenção de imposto do selo que não depende da categoria dos atos ou das situações de que decorre, tal como sucede em vários casos previstos no artigo 44.º do EBF, constituindo uma isenção subjetiva, aplicável às cooperativas, relativamente a todos os atos, contratos, documentos, títulos e a quaisquer outros factos em que se verifique a incidência de imposto do selo.

A intenção legislativa que está na origem da norma do n.º 6 do artigo 7.º do CIS é alargar às situações abrangidas pelo artigo 44.º do EBF, que contempla apenas a isenção de IMI, a isenção da verba n.º 28.

Do artigo 7.º, n.º 6, do CIS não decorre que subsistem apenas as isenções do artigo 44.º do EBF: a utilização do advérbio “ainda” evidencia que outras isenções subsistem – é o caso da isenção prevista no artigo 66-A, n.º 12, do EBF, que diz respeito especificamente ao imposto do selo. Se a intenção legislativa fosse a de retirar a isenção de imposto do selo relativamente à verba n.º 28 da Tabela não poderia deixar de estabelecer essa restrição no lugar próprio, ou seja, no mesmo artigo 66.º-A. Não o tendo feito, é manifesto que o que se pretendeu foi manter o que já estava previsto na lei e assim se manteve.

Tão-pouco faria sentido manter a isenção em geral para as cooperativas e afastar tal isenção apenas para a verba 28.

Por outro lado, também não faria sentido que ficassem isentas da incidência do imposto as entidades referidas no artigo 44.º do EBF ao mesmo tempo que era eliminada a isenção das cooperativas.

A Requerente fundamenta ainda o seu pedido no argumento de que os prédios sobre os quais incide a tributação são terrenos para construção, os quais estariam excluídos, nos períodos em causa, da incidência de tributação por via da verba 28.1 da TGIS, na medida em que naquela se previa, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, a tributação de prédios com afetação habitacional.

Ora, resultando do artigo 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afetação habitacional.”

**8.B. Na sua Resposta, a AT invocou, resumidamente, o seguinte:**

**8.B.1 Por exceção**

A Requerente identifica como um dos atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral a liquidação n.º 2013..., no montante de € 11.015,80, referente ao ano de 2013.

O objeto do pedido de pronúncia arbitral são os «...atos de liquidação de Imposto do Selo, Verba 28.1».

O artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O estipulado prazo de 90 dias teria como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária – cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Tendo em atenção o n.º 2 do artigo 85.º do CPPT, a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 30-11-2013 (cf. Anexo I a fls. 5 do Processo Administrativo), pelo que, tendo o pedido de constituição do tribunal arbitral sido apresentado a 04.06.2015, o mesmo é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer.

Efetivamente, tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação direta (ou seja, do ato primário), a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do ato de liquidação onde tivesse sido prolatada decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um ato de segundo grau).

A ora Requerente arbitral impugnou administrativamente o ato tributário de liquidação; a Administração Tributária indeferiu/negou a revisão do ato na dimensão que lhe havia sido solicitada.

Acontece que, não obstante ter feito alusão e identificado essas circunstâncias, a Requerente não formulou/concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação do que nessa sede foi decidido.

Não o tendo feito, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de liquidação.

#### **8.B.2 Quanto ao mérito do pedido, a AT invoca os seguintes argumentos:**

A questão controvertida em causa no presente processo resulta das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2012, nomeadamente, a criação da verba 28 da TGIS anexa ao respetivo Código e sua aplicação ou não às cooperativas.

No que à incidência objetiva diz respeito, atualmente, prescreve o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que: «O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.»

Na TGIS, concretamente na Verba 28, encontramos definida a taxa (*ex vi* artigo 22.º, n.º 1, CIS) que incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos

cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Anteriormente às alterações produzidas pela Lei n.º 55-A/2012, o n.º 1 do artigo 1.º do CIS não incluía na sua previsão as “situações jurídicas” e a TGIS ficava-se pela Verba 27.

Acresce que, no que à incidência subjetiva concerne, com a Lei n.º 55-A/2012 foi também aditado o n.º 4 ao artigo 2.º, estabelecendo-se aí que nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMI:

«1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar.

2 - Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.

3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.

4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.

5 - Na situação prevista no artigo 81.º o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça de casal.»

Quanto ao encargo do imposto, fruto da introdução da Verba 28, operou-se a introdução da alínea u) do n.º 3 do artigo 3 do CIS, a qual identifica o titular do interesse económico, no caso, o sujeito passivo referido no artigo 8.º do CIMI, *ex vi* n.º 4 artigo 2.º do CIS.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, aditou ainda o n.º 6 ao artigo 7.º do CIS, nos termos do qual «São ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais».

No seguimento da Lei n.º 55-A/2012, o legislador, na Lei n.º 66-B/2012, em concreto através do artigo 218.º, veio, no que ao EBF diz respeito, alterar apenas a redação dos

artigos 22.º, 48.º, 58.º, 66.º-B, 69.º e 71.º do EBF e no artigo 219.º do diploma referido veio revogar o artigo 72.º do EBF, ou seja, não legislou sobre os artigos 44.º (referente a isenções sobre bens imóveis) e 66.º-A (que regula o EBF na sua óptica de aplicação às Cooperativas).

O regime criado através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, e vertido no novel artigo 66-A do EBF alargou o universo de isenções de que beneficiavam as cooperativas - o “*numerus clausus*” que fora estabelecido na norma, entretanto revogada, relativamente aos atos considerados isentos deixou de existir. O legislador não só alargou uma das classes isentas, a dos “*actos*”, como criou uma nova classe, a dos “*factos*” isentos.

Contudo, o alargamento das isenções operado com da Lei n.º 64-B/2011 não teve, como se viu, continuidade na Lei n.º 55-A/2012, não tendo o preceito sofrido, como se viu, quaisquer alterações.

Nestes termos é forçoso concluir que, inelutavelmente, as cooperativas estão sujeitas e não isentas da

Verba 28 TGIS.

Esta norma de incidência (objetiva) não visa documentos ou operações, antes, e à revelia da filosofia do Código, preocupa-se em tributar “situações jurídicas” estáticas, incidindo o imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, em tudo semelhante ao CIMI, mas sem que a receita obtida reverta a favor dos municípios.

Essa maior aproximação com os princípios e regras presentes no CIMI faz com que o legislador para este remeta quando em causa esteja a aplicação da Verba 28.

Essa proximidade é tão mais notória quando se observa que o aditamento do n.º 6 ao artigo 7.º do CIS, *ex vi* artigo 3.º da Lei 55-A/2012, prescreve que: «São ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais» - preceito este que enuncia isenções em sede de IMI.

Este regime jurídico especialmente criado numa conjuntura económica própria justifica que o legislador se tenha desviado dos princípios enformadores do CIS e criado uma solução única, que se prevê com carácter temporário, mais próxima da filosofia presente no CIMI.

Dessa especificidade resultou que, relativamente à isenção prevista no n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF - “os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens” – o legislador nem tenha procedido do mesmo modo que o fez relativamente à alteração da redação efetuada no artigo 1.º CIS, onde acrescentou aos “atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos” as “situações jurídicas”, nem tenha expressamente previsto no artigo 7.º do CIS a aplicação da isenção e conseqüente afastamento da norma de incidência da Verba 28 TGIS às realidades enunciadas no artigo 66.º-A, a exemplo do que fizera com o artigo 44.º do EBF.

Assim, resulta do exposto que é forçoso concluir que as cooperativas estão sujeitas e não isentas de IS da verba 28 da TGIS.

Quanto à questão da não aplicação da norma de incidência aos terrenos para construção, por ausência de “afetação habitacional”:

Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação habitacional, em sede de IS, há que recorrer ao CIMI na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no n.º 2 do art.º 67.º do CIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Nos termos da referida disposição legal, às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba 28.1 da TGIS aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI.

Dispõe o n.º 1 do artigo 2.º do CIMI que «prédio é toda a fracção de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa



singular ou coletiva e, em circunstâncias normais tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial».

Ora, de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 6.º do CIMI, os prédios urbanos dividem-se em prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.

Por seu turno, a classificação dos prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços está dependente do respetivo licenciamento, ou, na sua falta, do destino normal para o fim em causa e não da sua afetação (cf. n.º 2 do art.º 6.º do CIMI).

Dispõe aquele normativo, acerca das espécies de prédios urbanos existentes - integrando neste conceito os terrenos para construção -, que os: «terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações...».

A noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.

Conforme resulta da expressão "...valor das edificações autorizadas", constante do n.º 2 do art. 45.º do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afetação previsto no artigo 41.º do CIMI.

Ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que o conceito de “prédios com afetação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, compreende quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.

Na avaliação do terreno para construção, atende-se necessariamente à área a construir autorizada e à utilização a ser dada a essa construção, ou seja, às características do prédio urbano que nele se vai construir.

A determinação do VPT dos terrenos para construção tem como pressuposto a determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas, para o que se deve, nos termos disposto no artigo 38.º do CIMI, atender à afetação dessas mesmas edificações. Resultando clara a aplicação do coeficiente de afetação para efeitos de apuramento do VPT dos terrenos para construção, é sintomático que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS (na redação anterior) não pode ser ignorada.

Por fim, e porque no presente processo estão em causa liquidações referentes ao ano de 2013 e ao ano de 2014, a AT refere ainda que “pese embora sempre tenha sido este o entendimento da AT, e sobre o qual não deverão subsistir quaisquer dúvidas, quanto às liquidações de 2014, nem tão pouco, se pode chamar à colação qualquer questão interpretativa da letra da Lei, questão essa que, no prisma da AT e em face de tudo o quanto vem antedito, inexistente também para as liquidações anteriores ao ano de 2014, porquanto, com a Lei n.º 83-C/2013 de 31-12-2013, foi alterada a letra daquele dispositivo incluindo expressamente os terrenos para construção como elemento objetivo de incidência da norma.

Face ao alegado pelas partes, cumpre decidir.

## **II. DA EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE**

A Requerente pede a este tribunal a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação do imposto do selo que identifica no introito da petição. Um deles - a liquidação n.º 2013/..., no valor de € 11.015,80, referente ao ano de 2013 e ao prédio com o artigo matricial ...da freguesia de ...e ao artigo ... da atual União das Freguesias de ...(... e...) do mesmo concelho -, foi objeto de reclamação graciosa, e, indeferida esta, de recurso hierárquico, o qual foi também indeferido através de decisão notificada à Requerente a 05.03.2015.

A Requerente não pede a declaração de ilegalidade do ato final de indeferimento (do recurso hierárquico), limitando o objeto do processo aos atos de liquidação.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 17.03.2015. Portanto, se o prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT for contado a partir do indeferimento do recurso hierárquico, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo; se, pelo contrário, for contado a partir do termo final do prazo de pagamento voluntário da liquidação<sup>1</sup>, o mesmo é intempestivo.

No caso concreto verifica-se que a Requerente identifica como objeto do pedido de pronúncia o ato de autoliquidação de imposto do selo do exercício de 2013. No texto da petição, a Requerente explica que apresentou reclamação graciosa desse ato, tendo essa reclamação graciosa sido indeferida, e, por isso, apresentou ainda recurso hierárquico, o qual foi objeto de arquivamento. Contudo, a Requerente não inclui o ato de indeferimento no pedido. Na reunião que teve lugar ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, a Requerente expôs o seu entendimento de que a apresentação do meio administrativo de reação contra a ilegalidade do ato de liquidação suspende o prazo para a impugnação judicial do mesmo, nos termos do artigo 59.º, n.º 4 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), que estabelece que “A utilização de meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do ato administrativo, que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do respetivo prazo legal.” Portanto, a Requerente contou o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral a partir da decisão de indeferimento do recurso

---

<sup>1</sup> Note-se que apenas está em causa o ato de liquidação referente a 2013 na medida em que os atos referentes a 2014 tinham como termo do prazo de pagamento voluntário o final do mês de abril de 2015, logo, quanto a esses, a questão da tempestividade não se coloca.

hierárquico. A questão é saber se, para o poder fazer, não tinha que ter incluído o ato de indeferimento do recurso hierárquico no objeto do pedido de declaração de ilegalidade que formula a este tribunal.

Já depois de realizada a reunião do artigo 18.º do RJAT, a AT veio requerer a junção de decisão arbitral prolatada no processo n.º 346/2015-T, que, no que concerne à exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, - aí declarada totalmente procedente -, porque, no seu entender, a mesma “apresenta factualidade em tudo semelhante à que ora se discute. Nestes termos, deve também esse Tribunal, em consonância com a decisão ora junta, julgá-la totalmente procedente.”

Consultada a referida decisão, constata-se, no entanto, que o que aí estava em causa era uma questão diferente da que versa o presente processo, na medida em que, nesse caso, a Requerente tinha apresentado recurso hierárquico das *prestações* em que o ato de liquidação se subdividiu (identificadas pelos documentos de cobrança), que não são autonomamente anuláveis, enquanto o pedido de pronúncia arbitral se traduzia numa impugnação direta do *ato de liquidação* em si mesmo considerado, pelo que o prazo de 90 dias teria, nessa situação e segundo o tribunal, que ser contado a partir do termo do respetivo prazo de pagamento voluntário. Esse foi o fundamento invocado pelo tribunal para considerar procedente a exceção de intempestividade invocada pela Requerida. Não se trata, portanto, de uma situação idêntica à que está em causa no presente processo, em que foi administrativamente impugnado o ato de liquidação e em que o pedido de pronúncia arbitral pretende também a anulação desse ato de liquidação. O que está em causa no presente processo é saber se o facto de a Requerente não ter invocado diretamente a contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral a partir do indeferimento do recurso hierárquico automaticamente determina a intempestividade do pedido, ainda que o mesmo tenha sido apresentado dentro do prazo de 90 dias contado da data em que a mesma foi notificada da decisão proferida naquele procedimento administrativo. Vejamos, então.

O ato praticado pela AT relativamente ao recurso hierárquico apresentado pela Requerente foi um despacho de arquivamento – a AT considerou que o ato de liquidação em causa já tinha sido alvo de pronúncia e decisão noutro procedimento de recurso hierárquico e,

portanto, determinou o arquivamento por inutilidade nos termos do disposto no artigo 112.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

Assim, o ato final da AT no procedimento gracioso de contestação do ato tributário remete para uma decisão praticada noutro procedimento, por a AT entender que não tem dever de decidir uma questão que já tinha analisado e decidido noutro âmbito. Contudo, não obstante não se pronunciar em concreto sobre o ato de liquidação, o ato final da AT é um ato que confirma o ato de liquidação, ainda que por remissão para uma decisão proferida noutro procedimento.

Importa, pois, saber se o tribunal deve considerar o pedido intempestivo apenas porque o Requerente não incluiu o ato de indeferimento do recurso hierárquico no respetivo objeto. Entende o Tribunal que a análise desta questão deve ser guiada pelos princípios da tutela jurisdicional efetiva (artigo 268.º, n.º 4 da Constituição) e os princípios antiformalista, “*pro actione*” e “*in dubio pro favoritate instanciae*”, que presidem ao disposto no artigo 7.º do CPTA e que impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva, favorecendo a apreciação do mérito das questões. Ora, tendo em conta estes princípios, o tribunal entende que a exceção de intempestividade não deverá proceder, na medida em que, *materialmente*, o pedido é tempestivo, apesar de, *formalmente*, a Requerente não ter incluído no objeto da sua petição a declaração de ilegalidade da decisão do recurso hierárquico. Note-se, a propósito, que tal decisão se limita a confirmar o ato de liquidação, pelo que a invalidade deste determinará a invalidade daquela. Assim, afigura-se a este tribunal que seria desproporcional, por demasiado formalista, considerar intempestivo o pedido de pronúncia arbitral, impedindo, assim, a análise do mérito da questão que lhe subjaz, apenas com base na ausência do ato de indeferimento do recurso hierárquico do objeto do processo.

Passaremos, pois, à análise do mérito do pedido.

### III. SANEAMENTO

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

2. 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 do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

Antes de entrar na apreciação das questões de direito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

##### **IV.1. Factos provados**

- a. A Requerente tem a natureza jurídica de cooperativa e tem por objeto principal a construção, a promoção e a aquisição de fogos para habitação dos seus membros; devendo também promover outras iniciativas de interesse para os seus membros nos domínios social, cultural, material e de qualidade de vida; complementarmente, pode organizar com os seus membros, esquemas de poupança - crédito e serviços de apoio técnico.
- b. A Requerente é titular do direito de superfície sobre o terreno para construção localizado no ..., em..., inscrito na matriz predial dessa freguesia sob o artigo..., com o valor patrimonial tributário de € 2.126.252,50.
- c. A Requerente é proprietária plena do terreno para construção localização na..., Lote..., inscrito na União das Freguesias de... (...e...) com o artigo..., com o valor patrimonial tributário de € 1.101.580,00.

- d. A AT emitiu duas liquidações de imposto do selo relativas ao prédio com o artigo ... da União das Freguesias de ... (...e...), a primeira referente ao ano de 2013 no montante de € 11.015,80, a segunda referente ao ano de 2014 no montante de € 11.594,13.
- e. A AT emitiu ainda uma liquidação de imposto do selo relativa ao prédio com o artigo ... da freguesia e concelho de..., referente ao ano de 2014, no montante de € 21.740,93.
- f. A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação n.º 2013/..., no montante de € 11.015,80, a qual foi objeto de indeferimento.
- g. A Requerente apresentou recurso hierárquico daquela decisão de indeferimento, o qual foi também indeferido através de despacho que lhe foi notificado a 05.03.2015.

#### **IV.2. Factos não provados**

Não existem factos relevantes para a decisão que tenham sido dados como não provados.

#### **V. THEMA DECIDENDUM**

As questões a decidir no âmbito do presente processo são duas:

- (i) Por um lado, a de saber se as cooperativas, mormente de habitação, estão isentas do imposto do selo previsto na verba 28.1 da TGIS;
- (ii) Por outro lado, a de saber se os terrenos para construção estão abrangidos pela norma de incidência constante da versão inicial da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

#### **VI. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

A primeira questão que importa decidir no presente processo é a de saber se a isenção de imposto do selo genericamente aplicável às cooperativas nos termos do n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF abrange o imposto previsto na verba 28.1 da TGIS.

A referida norma – que precede a criação da verba 28.1 da TGIS – prevê que “As cooperativas estão isentas de imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo.”

A norma de isenção acima transcrita está incluída numa disposição legal com a epígrafe “cooperativas”, ínsita no Capítulo XI – Benefícios às cooperativas - do EBF. No âmbito dessa disposição legal prevêm-se outras isenções aplicáveis às cooperativas, mormente em sede de IRC, de IMT e de IMI. Genericamente, pode dizer-se que as grandes categorias de encargos tributários que seriam abstratamente suportados por uma cooperativa são, em concreto, afastados pelas normas de isenção contempladas neste artigo 66.º-A do EBF, que foi introduzido no EBF pelo artigo 145.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, cujo artigo 147.º revogou a Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro, que havia criado o Estatuto Fiscal Cooperativo. Esta opção legislativa não representou apenas a transposição do regime fiscal previsto no Estatuto Fiscal Cooperativo para o artigo 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, mas também uma efetiva revisão dos apoios fiscais anteriormente previstos para o setor cooperativo, quer em sede de IRC e IRS, quer em sede de IMI, IMT e IS, quer ainda em sede de IVA. Por outro lado, cessou a equiparação, para efeitos fiscais, das cooperativas a pessoas coletivas de utilidade pública e a Instituições Particulares de Solidariedade Social (a qual constava do artigo 20.º, n.º 3 do Estatuto Fiscal Cooperativo).

A revisão do regime de benefícios fiscais às cooperativas ocorreu já no período de vigência do PAEF e inseriu-se, portanto, num conjunto de reformas fiscais que teve em vista a eliminação de regimes especiais de tributação e de regimes de isenção. Assim, podemos avançar com alguma segurança que o que restou do Estatuto Fiscal Cooperativo no EBF foi o núcleo duro dos benefícios fiscais às cooperativas, ou seja, aqueles sem os quais o regime de tributação mais favorável a estas entidades deixaria de ter sentido. No que



respeita ao imposto do selo, o artigo 66-A do EBF isenta as cooperativas de uma forma genérica, estabelecendo que estas estão isentas de imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo. Não temos dúvidas de que se pretendeu, com essa norma, que as cooperativas ficassem isentas deste imposto em todos os factos sujeitos a tributação em sede de imposto do selo em que tivessem intervenção - até porque, como refere a AT, a passagem do Estatuto Fiscal Cooperativo para ao EBF representou, em matéria de imposto do selo, um alargamento das categorias de situações abrangidas pela isenção.

A alteração do regime fiscal das cooperativas ocorreu na Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012. Por sua vez, a introdução da verba 28.1 da TGIS ocorreu através da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro – uma lei aprovada, publicada e que entrou em vigor menos de um ano depois da transposição do regime de benefícios fiscais às cooperativas do Estatuto Fiscal Cooperativo para o EBF, que operou a revisão (e, em algumas matérias, redução) a que já acima fizemos referência.

Esta proximidade temporal, assim como o facto de ambas as alterações legislativas terem tido lugar já na vigência do PAEF, é, a nosso ver, relevante para a análise a que se procede. Com efeito, entendemos que não faria sentido que o legislador que, através do artigo 66-A do EBF, isentou as cooperativas de imposto do selo em todas as situações em que este imposto pudesse ser seu encargo, menos de um ano depois viesse a fazê-las seu sujeito passivo numa situação específica como é a prevista na verba 28.1 da TGIS.

A AT defende que o facto de ter sido introduzido um número 6 no artigo 7.º do CIS em que se prevê que “são ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais” – sem que fosse feita referência ao artigo 66.º-A do EBF - significa que o legislador só quis isentar de tributação nessa sede as entidades a que se refere o artigo 44.º do EBF e não as cooperativas. Não entendemos assim. De facto, parece-nos, ao invés, que o legislador não sentiu necessidade de repetir, no CIS, o que já resultava da norma genérica de isenção

prevista no n.º 12 do artigo 66-A do EBF. Do mesmo modo, não nos parece ser decisivo para a situação *sub judice* que o n.º 1 do artigo 1.º do CIS tivesse sido alterado de forma a contemplar a expressão “situações jurídicas” e que o n.º 12 do artigo 66.º-A não tivesse sido alterado de forma a integrar também essa expressão. Daí não retiramos a conclusão pretendida pela AT de que a tributação prevista na verba 28.1 da TGIS, incidindo sobre uma “situação jurídica”, não seria afastada pela norma do n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF, por esta não se referir a ‘*situações jurídicas*’. Em nosso entender, a tributação de imóveis prevista na verba 28.1 da TGIS incide sobre um facto tributário correspondente à titularidade de um imóvel com determinadas características na data relevante para a tributação. Aliás, é também assim que o legislador da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, se lhe refere na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º quando estabelece que, em 2012, “o facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012”.

Por outro lado, não nos parece que tivesse lógica aplicar uma isenção de tributação a todas as entidades previstas no artigo 44.º do EBF – Estados estrangeiros, instituições de segurança social e de previdência, associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, associações sindicais e as associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira e da Zona Franca da ilha de Santa Maria, estabelecimentos de ensino particular integrados no sistema educativo, associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, sociedades de capitais exclusivamente públicos, coletividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas – e excluir dessa isenção as cooperativas, que beneficiam de um estatuto fiscal privilegiado. Assim, reiteramos, parece-nos que terá sido entendimento do legislador da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que as cooperativas já beneficiavam de uma isenção genérica de imposto do selo nos termos do disposto no artigo 66.º-A do EBF que permitia

isentá-las da tributação criada pela verba 28.1 da TGIS sem necessidade de prever autonomamente a mesma isenção no âmbito do CIS.

Deste modo, e em conclusão, entendemos que a isenção prevista no n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF abrange a tributação prevista na verba 28.1 da TGIS porquanto se trata da tributação de um facto jurídico consubstanciado na titularidade de um direito real sobre um bem imóvel com determinadas características na data relevante – o dia 31 de dezembro de cada ano<sup>2</sup> - sendo que aquele n.º 12 isenta as cooperativas de “imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos **e outros factos**, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo”.

Assim, entendemos que assiste razão à Requerente quando invoca a ilegalidade dos atos de tributação impugnados por violação do disposto no n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF.

Deste modo, fica prejudicada a análise dos restantes argumentos, nomeadamente referentes à questão da tributação, ou não, dos terrenos para construção no âmbito da verba 28.1 da TGIS – questão essa, aliás, que já foi objeto de vasta jurisprudência da parte de tribunais arbitrais junto do CAAD.

## VII. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a ilegalidade das liquidações de imposto do selo impugnadas, com a consequente anulação dessas mesmas liquidações;
- (ii) Condenar a Requerida nas custas do processo.

**Valor:** em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 315.º do CPC, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT e com o n.º 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 44.350,86.

---

<sup>2</sup> Exceto em 2012, em que o facto tributário se verificou, por indicação da própria Lei n.º 55-A/2012, a 31 de outubro de 2012.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.142.00, a suportar integralmente pela Requerida nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 3 de novembro de 2015

A Árbitro,

Raquel Franco