

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 565/2017-T

Tema: Imposto de Selo – Art. 28.1 da TGIS

Decisão Arbitral <sup>1</sup>

## 1. RELATÓRIO

A..., CRL, pessoa coletiva n.º ... e B..., CRL, pessoa coletiva n.º ... (adiante designadas por Requerentes), requerentes coligadas nos termos do art. 72.º do CPPT, ambas com sede na Rua ..., em ..., vieram, ao abrigo do art. 2.º n.º 1, al. a) e dos arts. 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade da liquidação de Imposto de Selo (IS) – verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto de Selo (TGIS) - sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana sob o art. ...º da freguesia de ..., relativo ao ano de 2015, pretendendo a declaração de ilegalidade da referida liquidação e consequente anulação bem como o reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24.10.2017.

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do art. 6.º e da al. b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-12-2017, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, als a) e b), do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 08.01.2018.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se unicamente por impugnação.

Por se entender que inexistente controvérsia em relação aos factos essenciais e relevantes para a decisão e que têm suporte documental bastante, foi dispensada a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.

Foi fixado o dia 11.04.2018 para a prolação da decisão final.

Apenas as Requerentes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova produzida, reiterando e desenvolvendo a respetiva posição jurídica.

Pretendem as Requerentes que seja declarada a nulidade da liquidação do IS – verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2015, no montante de € 55.103,95, assim como do acto de indeferimento da reclamação graciosa que apresentaram – proc. ...2016... – despacho de 23 de Junho de 2017, que recaiu sobre o pedido de anulação da referida liquidação, alegando, em síntese:

- a) As Requerentes são Cooperativas de Habitação, tendo, na sua razão de ser, a criação de habitação para pessoas de menoridade económica com vista à

erradicação de barracas na zona de ..., e prosseguindo os fins constitucionais e consignados no n.º 1 e 2 al. d) do art. 65º, 85º, 61º e n.º 4 do art. 82º todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

- b) As ora Requerentes são superficiárias do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o art. ...º, prédio este constituído em regime de propriedade total, também designada de vertical.
- c) O referido prédio é constituído por 99 partes susceptíveis de utilização independente, destinadas a habitação, sendo uma delas destinada a serviços, conforme se infere da respectiva caderneta predial.
- d) O valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, nº 2, al. b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo o valor patrimonial tributário na sua totalidade de € 5.109.610,00, segundo caderneta predial junta pelas Requerentes.
- e) A AT liquidou o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, à taxa de 1%.
- f) As Requerentes não concordam com a referida liquidação, considerando-a ilegal por violação de lei, porquanto entendem que:
  - enquanto cooperativas e prosseguindo fins de utilidade pública, se encontram isentas de vários impostos, nomeadamente de IS, enquadramento legal que, no seu entender, a AT desconsiderou;
  - ao somar o valor de todas as divisões autónomas e independentes, a AT criou um Valor Patrimonial Tributário (VPT) sem suporte legal e em clara violação da verba 28 da TGIS que manda aplicar o constante no nº 3 do art. 12º do CIMI.
- g) Razão pela qual pretendem, agora, a anulação do acto de liquidação de IS bem como do acto de indeferimento do pedido de reclamação graciosa e consequentemente, o reembolso do imposto por si pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

Por seu turno, a Requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) As cooperativas de habitação não gozam de isenção da verba 28.1, porque o facto tributário da verba 28.1 da TGIS, não se encontra abrangido na norma de isenção do nº 12 do art. 66º-A.
- b) A norma de isenção reportada às cooperativas e no que diz respeito ao imposto do selo consta, pois, exclusivamente, do nº 12 do art. 66º- A do EBF, com a seguinte redação: “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”.
- c) O imposto do selo da verba 28.1 incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, quando o VPT utilizado para efeito de IMI seja igual ou superior a € 1 000 000,00.
- d) Temos, pois, de concluir que não se trata de imposto do selo sobre as transmissões gratuitas, ainda que de bens imóveis.
- e) O art. 7º do Código de Imposto de Selo (CIS), sobre outras isenções, refere claramente: “6 - São ainda aplicáveis às situações previstas na verba nº 28 da Tabela Geral as isenções previstas no art. 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais” (EBF).
- f) Logo, a verba 28 só tem prevista a isenção do art. 44º do EBF, não havendo lugar a integração analógica.
- g) Logo, sem que a isenção do nº 12 do art. 66º-A do EBF estenda a esta verba a isenção que prevê para as cooperativas, ou sem que a norma do nº 6 do art. 7º do CIS permita que a verba 28 comporte outra isenção que não a do art. 44º do EBF, as Requerentes são sujeitos passivos do imposto do selo da verba 28.1.
- h) Mas entendem ainda as Requerentes que são pessoas coletivas de utilidade pública, nos termos nos termos do DL nº 460/77, de 7 de Novembro, gozando, portanto, da isenção de IS, prevista no art. 6º, al. c) do CIS.
- i) Ora, as Requerentes não fazem esta prova, certamente, porque não foram declaradas como tal.

- j) Encontrando-se o prédio de que são superficiárias em regime de propriedade total, as Requerentes não possuem 99 frações autónomas às quais a lei fiscal atribui a qualificação de prédio, mas sim um único prédio.
- k) Como é consabido, a propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no art. 1414º e seguintes do Código Civil (CC), cujo modo de constituição se encontra aí previsto assim como as demais regras sobre direitos e encargos dos condóminos.
- l) Não pode aceitar que se considere, para efeitos da verba 28.1 da TGIS, que as partes susceptíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das frações autónomas do regime da propriedade horizontal.
- m) A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.
- n) A inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta da uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade - veja-se a caderneta predial deste prédio que representa o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio.
- o) O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afeta igualmente a aplicação da verba 28.1 da TGIS.
- p) As normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes susceptíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical.
- q) O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda que susceptíveis de utilização independente.
- r) Outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1 da TGIS e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no art. 103º, nº 2, da CRP.

- s) Tudo visto, tem, necessariamente, de concluir que os atos tributários em causa não violaram, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos, assim como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

\*\*\*

## **2. SANEAMENTO**

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos arts. 4º e 10º do RJAT e do art. 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam excepções nem nulidades, pelo que se impõe conhecer, em seguida, do mérito do pedido.

\*\*\*

## **3. MÉRITO**

### **3. 1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **3.1.1. Factos provados**

Julgam-se provados os seguintes factos:

- a) As Requerentes são Cooperativas de Habitação, tendo, na sua razão de ser, a criação de habitação para pessoas de menoridade económica com vista à erradicação de barracas na zona de ... .
- b) As Requerentes são superficiárias do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o art. ...º, prédio este constituído em regime de propriedade total, também designada de vertical.

- c) O referido prédio é constituído por 99 partes susceptíveis de utilização independente, sendo 98 destinadas a habitação e uma destinada a serviços, conforme se infere da respectiva caderneta predial.
- d) O valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, nº 2, alínea b), do CIMI, sendo o valor patrimonial tributário na sua totalidade de € 5.109.610,00, segundo caderneta predial junta pelas Requerentes.
- e) Nenhuma das fracções ou partes, consideradas isoladamente, tem um valor patrimonial superior a € 1.000.000,00.
- f) O valor patrimonial total das fracções ou partes destinadas a habitação soma € 5.065.240,00.
- g) Uma vez que estavam em causa fracções ou partes destinadas a habitação e porque o valor patrimonial tributário global era superior a um milhão de euros, a AT liquidou o imposto de selo da verba 28.1 da TGIS, à taxa de 1 %.
- h) Destas liquidações de imposto do selo, com referência ao exercício de 2015, resultou um valor global liquidado de € 55.103,95 de IS cuja primeira prestação à data da apresentação do pedido arbitral se encontrava paga.
- i) A AT não teve em conta nas liquidações a natureza jurídica das Requerentes.
- j) As Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra as referidas liquidações de imposto de selo, que foi indeferida como consta do processo administrativo junto pela Requerida.

### **3.1.2. Factos não provados**

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **3.1.3. Motivação quanto à matéria de facto**

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos

documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise do processo administrativo anexado pela Requerida.

## 3.2. MATÉRIA DE DIREITO

### 3.2.1. Questão principal

A questão de fundo a apreciar neste processo reside na interpretação a dar à verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro, no sentido de se apurar, relativamente a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, se o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação do imposto é o atribuído individualmente a cada um deles ou, pelo contrário, é o correspondente à soma de todos eles.

Dispõe a verba 28 da TGIS:

- *”Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto sobre Imóveis, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%*

*(...)”.*

O art. 6º da referida Lei nº 55-A/2012 dispõe que o valor patrimonial tributário a considerar na liquidação do imposto do selo corresponde ao que resultar das regras do CIMI, acrescentando o nº 2 do art. 67º do CIS que *“às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se subsidiariamente, o disposto no CIMI”.*

Por seu turno, o art. 2º do CIMI dá-nos o conceito de prédio, estabelecendo o art. 6º do mesmo código, no seu nº 2, que *“habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”.*

É com recurso a estas disposições que terá de ser encontrada a resposta à questão



decidenda

Sendo certo que o único confronto que o CIMI faz entre prédios em regime de propriedade horizontal ou total, se pode encontrar no n.º 4 do art. 2.º quando prescreve que *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*. Em cumprimento do que, na definição do conceito de matrizes prediais, o n.º 3 do art. 12.º do CIMI determina que *“cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”*.

Nenhuma relevância é, pois, dada pelo legislador fiscal ao facto de um prédio estar constituído em regime de propriedade horizontal ou vertical, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Quer dizer, nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial tributário de prédio em regime de propriedade total, pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem, conforme entendimento que tem vindo a ser acolhido por várias decisões arbitrais<sup>2</sup> a que aderimos inteiramente e, por isso, subscrevemos.

Não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no art. 103.º, n.º 2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

Pelo que entendemos não poder merecer acolhimento a posição da AT, ao pretender fixar como valor de referência para a incidência do imposto do selo o valor global do prédio em causa, por não o admitir o CIMI que é, como já se referiu, a base legal remissiva de suporte daquele.

Não tendo nenhuma das partes susceptíveis de utilização independente valor patrimonial superior a um milhão de euros, não há, assim, lugar a incidência da verba 28.1 prevista na TGIS.

### **3.2.2. Juros indemnizatórios**

---

<sup>2</sup> Entre outras, as proferidas nos Proc. 50/2013-T, 131/2013-T, 177/2014, 181/2013-T, 185/2013-T, 206/2014-T, 710/2014-T, 593/2016-T.

De harmonia com o disposto na al. b) do art. 24.º do RJAT, 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 exactos 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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»* e do art. 61º, nº 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) (na redacção

dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, pois a liquidação é imputável à AT, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos arts. 24.º, n.º 5 do RJAT, 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º do CPPT, a determinar pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução do presente acórdão.

### **3.2.3. Questões de conhecimento prejudicado**

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, o que proporciona eficaz tutela dos interesses das Requerentes, fica prejudicado, por ser inútil [artigo 130.º do Código do Processo Civil (CPC)] o conhecimento das demais questões colocadas.

\*\*\*

## **4. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente, por vício de violação de lei, o pedido de anulação do acto tributário objecto do pedido arbitral correspondente à liquidação de Imposto do Selo, referente ao ano de 2015, respeitante ao art. ...º da freguesia de ..., em ..., bem como o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;
- b) condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à requerente o

montante de imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios;  
c) condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*

## **5. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no art. 306º, nº 2 do CPC, 97º-A, nº 1, al. a) do CPPT e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 55.103,95.

\*\*\*

## **6. CUSTAS**

Nos termos do art. 22º, nº 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Abril de 2018

O árbitro,

Cristina Aragão Seia