

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 394/2017-T

Tema: Imposto do Selo (verba 28.1.) – Regime transitório (ano 2012) –
Duplicação da colecta

Decisão Arbitral ¹

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 15 de Setembro de 2017, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., Unipessoal, Lda., Pessoa Colectiva..., com sede social na..., Edifício..., n.º..., em ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... (doravante designada por “Requerente”) apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 27 de Junho de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4º e n.º 2 do artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).
- 1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie “*relativamente ao (i) acto de indeferimento do pedido de revisão de acto tributário e (ii) acto de liquidação de Imposto do Selo (verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo) do ano de 2012 liquidado e pago em 2013, por referência ao prédio urbano sito na Rua..., n.º..., em ..., inscrito na matriz predial urbana da união das freguesias de ...*”

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

e ... sob o artigo ..., correspondente ao anterior artigo ... da freguesia de ... (...)" e, em consequência, sejam "(...) anuladas (i) a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário e (ii) a liquidação de Imposto do Selo do ano de 2012, efectuada em 2013, no valor total de € 13.026,30, referente ao prédio de que a Requerente é proprietária (...)", e "a Autoridade Tributária condenada a devolver à Requerente o imposto indevidamente pago", sendo a Requerida "(...) condenada ao pagamento de juros indemnizatórios (...) contados desde a data dos pagamentos indevidos até integral reembolso (...) do imposto indevidamente pago".

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 28 de Junho de 2017.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 14 de Agosto de 2017, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 15 de Setembro de 2017, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, *"(...) em 30 dias, responder, juntar cópia do processo administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional"*.
- 1.7. Em 19 de Outubro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que *"(...) deve o presente pedido de*

pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente, absolvendo-se a Entidade Requerida do pedido, com as demais consequências legais”.

- 1.8 Adicionalmente, “(...) atendendo a inexistirem exceções e a posição das partes estar plenamente definida nos autos e suportada pelos meios de prova carreados (...)”, a Requerida veio requerer “(...) a dispensa da realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT”.
- 1.9 Por último, na Resposta a Requerida protestou juntar o Processo Administrativo, tendo vindo a anexar o mesmo em 24 de Outubro de 2017.
- 1.10 Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho arbitral datado de 19 de Outubro de 2017, que “na sequência da Resposta apresentada (...) pela Requerida (...)” e “(...) dada a ausência de matéria de excepção e uma vez que não foi requerida (...) a produção de prova testemunhal, não se vê utilidade em realizar a reunião prevista no artigo 18º do (...) RJAT, pelo que, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT) dispensa-se a realização da referida reunião (...)”, “(...) determina-se que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, com um prazo de 10 dias sucessivo, iniciando-se o prazo para alegações da Requerente com a notificação do presente despacho e o prazo para alegações da Requerida com a notificação da apresentação das alegações da Requerente, e (...) designa-se o dia 29 de Novembro de 2017 para efeitos da prolação da decisão arbitral”.
- 1.11 Em 31 de Outubro de 2017, a Requerente apresentou as suas alegações escritas no sentido de concluir nos mesmos termos do pedido arbitral.
- 1.12 Por despacho arbitral de 2 de Novembro de 2017, em complemento do despacho arbitral referido no ponto 1.10, supra, o Tribunal Arbitral advertiu ainda a Requerente que, até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao

pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

- 1.13 Em 13 de Novembro de 2017, a Requerida apresentou requerimento no sentido de referir que “(...) *não pretende produzir alegações finais escritas, na medida em que a posição da administração fiscal está fundamentadamente exposta, de facto e de direito, na Resposta apresentada*”.

2. CAUSA DE PEDIR

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

- 2.1. “*A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., n.º..., em ..., inscrito na matriz predial urbana da união das freguesias de ... e ..., sob o artigo n.º..., correspondente ao anterior artigo ... da freguesia de ... (...)*” e “*em Abril, Julho e Novembro de 2013, (...) foi notificada das notas de cobrança n.ºs 2013..., 2013... e 2013..., respectivamente, referentes ao Imposto de Selo da verba 28.1 da TGIS do ano de 2012, num total de Euro 13.026,30 (...)*”.
- 2.2. Esclarece a Requerente que “*(...) procedeu ao pagamento atempado das referidas notas de cobrança (...)*” mas “*por considerar que a liquidação efectuada era ilegal, (...) apresentou a 3 de Julho de 2015 um pedido de revisão do acto tributário alegando duplicação de colecta (...)*”, o qual “*(...) foi indeferido por despacho da Senhora Directora de Serviços da DSIMT proferido a 13 de Março de 2017, notificado à Requerente a 30 de Março de 2017 (...)*”.
- 2.3. Ora, “*(...) a Requerente não se conforma com esta decisão de indeferimento, nem com o acto de liquidação contestado, que considera ilegal por duplicação de colecta uma vez que, com referência ao ano de 2012, o imposto havia sido liquidado e pago*”.

em 2012 (...) de acordo com o regime transitório expressamente aprovado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que introduziu tal imposto”.

- 2.4. Neste âmbito, entende a Requerente que, de acordo com o regime transitório aprovado, “(...) não surgem dúvidas que, relativamente ao ano de 2012, o facto tributário ocorreu a 31 de Outubro - e não a 31 de Dezembro, como aconteceria em condições normais (...)”.
- 2.5. Assim, “(...) o imposto referente a 2012 deveria ser liquidado até ao final do mês de Novembro e pago até ao dia 20 de Dezembro desse mesmo ano, o que (...) se verificou no presente caso”.
- 2.6. Entende a Requerente que “em 2012, por razões de cumprimento do deficit orçamental, o legislador antecipou expressamente o facto tributário para 31 de Outubro pelo que, a 31 de Dezembro, não se verificou novo facto tributário”.
- 2.7. Assim, entende a Requerente que “em 2012 (...) houve apenas um facto tributário que ocorreu a 31 de Outubro e que, no caso concreto, deu origem à nota de cobrança n.º 2012 ... (...), com pagamento até 20 de Dezembro de 2012” pelo que “(...) à Requerente resta concluir que o imposto pago em 2013, com referência ao ano de 2012, foi abusiva e ilegalmente liquidado, estando a Autoridade Tributária a exigir o pagamento em duplicado do imposto devido pelo mesmo facto tributário”.^{2 3}
- 2.8. Nestes termos, “é (...) evidente ter havido erro da Autoridade Tributária ao liquidar - novamente - em 2013 imposto que havia sido liquidado e pago em 2012, ao abrigo

² Em matéria de duplicação de colecta, transcreve a Requerente Acórdãos do STA, de 05/02/2015 (proferido no âmbito do processo nº 0993/14), de 03/12/2014 (proferido no âmbito do processo nº 01018/14) e de 15/02/2017 (proferido no âmbito do processo nº 01347/16).

³ No mesmo sentido, cita a Requerente JORGE LOPES DE SOUSA, in “Código de Procedimento e Processo Tributário”, Anotado e Comentado, Vol. II, 2007, Áreas Editora, pág. 396, nota 7, quando refere que “nos casos em que é efectuada uma segunda liquidação após ter sido já feito o pagamento da quantia liquidada na primeira, a segunda liquidação é ilegal estando afectada do vício de duplicação de colecta, susceptível de ser invocado não só em reclamação graciosa e em impugnação judicial mas também, mesmo após terem

do regime transitório previsto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que expressamente determinou a antecipação do facto tributário e da respectiva receita fiscal”, pelo que “face ao (...) exposto, conclui-se pela manifesta ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo efectuada em 2013, com referência ao ano de 2012, por duplicação de colecta, nos termos do art. 205.º do CPPT (...)” peticionando que deverá *“(...) o mesmo ser anulado, com conseqüente reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago”*.

2.9. No que diz respeito ao indeferimento do pedido de revisão, entende a Requerente que *“improcede (...) totalmente a posição da Autoridade Tributária que sustenta a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário deduzido pela Requerente, nada mais restando a este Tribunal, em complemento do já requerido, se não anular a decisão proferida”*.

2.10. Por último, entende a Requerente que *“(...) terá direito a juros indemnizatórios, contados desde o dia de pagamento do imposto indevido (...) até à data do reembolso integral do valor indevidamente pago”*.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, invocando, em síntese, os seguintes argumentos:

3.1. Começa por discordar da interpretação que a Requerente faz da disposição transitória da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, referindo que *“o despacho de indeferimento do pedido de revisão impugnado (...) corresponde a uma correcta interpretação da referida Lei (...), designadamente, as alterações ao CIS que introduziu relativamente à Verba 28.1 (...) ao ter concluído que existiram dois factos tributários distintos, um primeiro que ocorreu a 2012-10-31, correspondente ao regime excepcional*

transcorrido os prazos para serem usados estes meios de impugnação, em pedido de revisão de acto tributário, no prazo de quatro anos (art. 78.º, n.º 6 da LGT)”.

instituído ao abrigo das disposições transitórias (...); e um segundo, que ocorreu a 2012-12-31, nos termos do disposto na alínea u) do artigo 5º do CIS, aditado pela mesma lei”, “pelo que consideramos inexistir duplicação de colecta na liquidação contestada, improcedendo, em consequência, a pretensão da Requerente”.

- 3.2. Adicionalmente, refere a Requerida que “(...) o art. 3º da Lei 55-A/2012 introduziria, com relevo para os autos (...) normas ao CIS (...)” sendo que o artigo 6º da Lei 55-A/2012, ao estabelecer as disposições transitórias nele contidas, “(...) consagra assim o regime legal aplicável em 2012 para efeitos de Imposto do Selo previsto na Verba 28”, o qual se trata “(...) de um regime excepcional (...)” pelos motivos que elenca.
- 3.3. Nestes termos, conclui a Requerida que “o regime transitório acima descrito teria em vista atenuar os efeitos da antecipação do facto tributário e da liquidação e cobrança do novo imposto no ano de 2012”, pelo que “a liquidação da verba 28 da TGIS, de 21.03.2013, no montante global de € 13.026,30, a ser paga em três prestações, em causa no pedido de revisão impugnado nos presentes autos, foi efectuada segundo o nº2 do art. 6º da citada Lei, cujo facto tributário se verificou em 31.12.2012 (...) e teve como base o VPT determinado na avaliação geral efectuada em Dezembro de 2012 (...)”.
- 3.4. No entender da Requerida, “resulta (...) que a liquidação da verba 28 da TGIS de 21.03.2013 não enferma do invocado vício de duplicação de colecta que (...) pressupõe que esteja pago um tributo, se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário, e ao mesmo período do tempo”, pelo que “as duas liquidações não se referem ao mesmo facto tributário, nem têm por referência o mesmo período temporal (...)”.
- 3.5. Assim, concluiu a Requerida que “inexistem (...) os pressupostos para verificação da duplicação de colecta relativamente à liquidação da Verba 28 da TGIS referente ao ano de 2012 à taxa de 1%, que deve ser mantida por ser legal, bem como o despacho

de indeferimento do pedido de revisão da liquidação de 13.03.2017, objecto de impugnação nos presentes autos”.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.⁴
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. A cumulação de pedidos aqui efectuada pela Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.4. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

⁴ Neste âmbito, refira-se que da análise do processo decorre que o pedido de pronúncia arbitral têm como objecto o acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2012 (identificado nos autos), com fundamento na ilegalidade do referido acto, relativamente ao imóvel identificado no processo, pretendendo a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dessa liquidação e, em consequência, a mande anular, procedendo-se ao reembolso das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios. Adicionalmente, a Requerente pretende também que o Tribunal Arbitral anule o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (que apresentou, em 3 de Julho de 2015), notificado à Requerente em 30 de Março de 2017, relativamente àquele acto de liquidação de Imposto do Selo, como forma de poder declarar, em última instância, a ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido. Tendo em consideração o disposto no nº 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), de que o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, da “*notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código*” [alínea e)], bem como o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)*”, à data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (27 de Junho de 2017) este é considerado tempestivo.

4.5. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

5.1. Consideram-se como provados os factos a seguir descritos:

5.1.1. A Requerente é a legítima proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., nº..., em ..., inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e..., sob o artigo nº..., correspondente ao anterior artigo ... da freguesia de... .

5.1.2. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo efectuada ao abrigo da Lei 55/2012, de 29 de Outubro (ano 2012), datada de 07 de Novembro de 2012, através da nota de cobrança nº 2012..., no montante de EUR 8.602,33, cujo pagamento efectuou em 17 de Dezembro de 2012.

5.1.3. A Requerente foi notificada, em Abril, Julho e Novembro de 2013, das notas de cobrança n.ºs 2013..., 2013... e 2013... referentes à liquidação de Imposto de Selo (verba 28.1. da TGIS) nº 2012 17927, datada de 21 de Março de 2013, e relativa ao ano de 2012, no valor total de Euro 13.026,30 (EUR 4.342,10 cada).

5.1.4. A Requerente procedeu ao pagamento das referidas notas de cobrança em, 30 de Abril de 2013, 25 de Julho de 2013 e 2 de Dezembro de 2013, respectivamente.

5.1.5. A Requerente apresentou, a 6 de Julho de 2015, um pedido de revisão do acto tributário relativo à liquidação de Imposto do Selo acima identificada no ponto 5.1.3., alegando duplicação de colecta deste tributo por referência ao ano de 2012 e peticionando o reembolso do imposto indevidamente pago.

5.1.6. A Requerente foi notificada, em 30 de Março de 2017, do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário identificado, com dispensa do exercício do direito de audição, proferido pela Senhora Directora de Serviços da DSIMT, em 13 de Março de 2017, com fundamento na Informação nº I2017..., de 14 de Fevereiro de 2017 (processo nº 2015...), nos termos da qual a Requerida considerou “(...) *inexistir duplicação de coleta na liquidação contestada (...)*”, concluindo que “(...) *não existem motivos para a admissão do pedido de revisão do ato tributário por duplicação de coleta que (...) não se verifica*”.

5.2. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

5.3. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente (e não contestados pela Requerida), bem como na análise do processo administrativo anexado pela Requerida.

Dos factos não provados

5.4. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. No caso em análise, serão duas as questões de direito controvertidas, subjacentes ao Pedido de Pronúncia Arbitral:

6.1.1. Decidir se assiste razão à Requerente quando defende que há “(...) manifesta ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo efectuada em 2013, com referência ao ano de 2012, por duplicação de colecta (...)” ou se, por outro lado “(...) inexistem (...) os pressupostos para verificação da duplicação de colecta relativamente à liquidação (...) referente ao ano de 2012 (...), que deve ser mantida por ser legal (...)”, como sustenta a Requerida? E, em consequência,

6.1.2. Decidir se tem razão a Requerente quando entende que “*improcede (...) totalmente a posição da Autoridade Tributária que sustenta a decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário deduzido (...)*” ou se tem razão a Requerida quanto refere que deve ser mantido, “*(...) por ser legal, (...) o despacho de indeferimento do pedido de revisão da liquidação (...), objecto de impugnação nos (...) autos*”.

6.2. Ora, neste âmbito, comecemos por analisar a legislação na base das posições acima descritas.

6.3. A Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, efectuou várias alterações ao Código do Imposto do Selo, tendo aditado à TGIS a verba 28 (com efeitos a partir do dia 30 de Outubro de 2012), com a seguinte redacção:

“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%.

28.2 – *Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5 %*”.

6.4. De acordo com o disposto no artigo 6º (*Disposições Transitórias*), nº 1 da Lei acima referida, em 2012, deveriam ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

“a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %”.

6.5. De acordo com o nº 2 do artigo 6º da referida Lei, *“em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o*

mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano”.

6.6. No preâmbulo do projecto de Lei que introduziu as alterações, em matéria da verba 28 da TGIS, foram apresentados como motivos (sublinhado nosso):

6.6.1. *“A prossecução do interesse público, em face da situação económica-financieira do País, exige um reforço da consolidação orçamental que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental”.*

6.6.2. *“Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento (...) estando o Governo fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho”.*

6.6.3. *“Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”.*

6.6.4. *“É criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de Euros” (sublinhado nosso).*

6.7. Assim, resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa *“uma efetiva repartição dos sacrifícios”*, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas).

6.8. Será que, face ao acima exposto, é legítima a posição da Requerida quando refere que *“(...) o despacho de indeferimento do pedido de revisão impugnado (...)”*

corresponde a uma correcta interpretação da referida Lei (...), designadamente, as alterações ao CIS que introduziu relativamente à Verba 28.1 (...) ao ter concluído que existiram dois factos tributários distintos, um primeiro que ocorreu a 2012-10-31, correspondente ao regime excepcional instituído ao abrigo das disposições transitórias (...); e um segundo, que ocorreu a 2012-12-31, nos termos do disposto na alínea u) do artigo 5º do CIS, aditado pela mesma lei”, podendo assim concluir pela inexistência de “(...) duplicação de colecta na liquidação contestada (...)” (sublinhado nosso).

- 6.9. Neste âmbito, será necessário analisar a questão da duplicação de colecta, cujos requisitos estão previstos no artigo 205º, nº 1 do CPPT, nos termos do qual “*haverá duplicação de colecta (...) quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*”.
- 6.10. Com efeito, conforme se refere no Acórdão do TCAS de 26 de Fevereiro de 2013 (processo nº 06195/12), “*de acordo com a lei, a figura jurídico-tributária da duplicação de colecta caracteriza-se pelos seguintes vectores: 1 - Unicidade do facto tributário; 2 - Identidade da natureza entre a contribuição ou imposto já pago integralmente e o que de novo se pretende cobrar; 3 - Coincidência temporal entre a incidência do imposto pago e o que de novo se exige*”.⁵
- 6.11. Na verdade, segundo o Acórdão referido no ponto anterior, “*a duplicação de colecta pode configurar-se como o equivalente, no domínio do direito fiscal, ao princípio penal da proibição do non bis in idem, sendo causa de ilegalidade do acto tributário*”, porquanto “*a duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta*” (sublinhado nosso).

⁵ Neste sentido, cfr. Acórdão STA 2ª Secção, de 5/10/78, Acs. Douts., nº. 207, pág.391, Acórdão TT 2ª Instância de 12/10/93, CTF 373, pág.227 e seg., Acórdão TCAS de 31/1/2012 (proc.4966/11), A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, in “Código de Processo Tributário”, Anotado e Comentado, 3ª. Edição, 1997,

- 6.12. “No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma (...)” e “mais se dirá que a referência ao pagamento do tributo por inteiro tem ínsita a exigência de que o tributo devido esteja totalmente pago, o que afasta a possibilidade de invocação da duplicação de colecta quando o tributo apenas está parcialmente pago, na sequência da primeira liquidação, seja por que foi feito o pagamento apenas de parte das prestações, seja por que a primeira liquidação, apesar de estar paga na sua totalidade, não atinge o montante a cobrar em face da segunda liquidação” (sublinhado nosso).⁶
- 6.13. Ora, no caso em análise, como vimos, todas as prestações de Imposto do Selo da liquidação em crise foram atempadamente pagas.
- 6.14. Adicionalmente, refira-se o entendimento do STA que tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo uniformemente em sentido contrário àquele que é defendido pela Requerida.⁷
- 6.15. Na verdade, tal como referido no Acórdão do STA de 15/02/2017 (processo nº 01347/16), “não se vê razão para divergir da fundamentação ali constante (...), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 8/10/2014, proc. nº 0865/14 se dirá”:
- 6.15.1. “Parece resultar da alegação da Fazenda Pública que entende ser conforme a lei a liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, efectuada em Março de 2013 e com referência ao ano de 2012, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (e disposições do CIS e do CIMI para que esta remete),

pág.604, Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Anotado e Comentado, II volume, Áreas Editora, 5ª Edição, 2007, pág.394.

⁶ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Anotado e Comentado, II volume, Áreas Editora, 5ª Edição, 2007, pág. 395.

⁷ Neste âmbito, veja-se, nomeadamente, os Acórdãos do STA proferidos em 14/01/2015 (proc. nº 01084/14), em 29/10/2014 (proc. nº 0865/14) e em 8/10/2014 (procs. nº 805/14 e 806/14).

ainda que já sobre o mesmo prédio e em relação ao mesmo período de tempo tenha sido efectuada liquidação do mesmo imposto em 2012, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro” (sublinhado nosso).

6.15.2. “*Ora, já decidiu este Supremo Tribunal (...) que, estando em causa liquidação de Imposto do Selo relativa a 2012, ainda que efectuada em 2013, há que observar o regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, e não o constante do n.º 2 do artigo 6.º, este último aplicável às liquidações relativas ao ano de 2013 (...) parecendo pretender, no caso dos autos, ser lícito à Administração, relativamente ao mesmo ano de referência, liquidar Imposto do Selo em 2012, ao abrigo do regime transitório do n.º 1 do artigo 6.º, e outra vez em 2013, ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012*” (sublinhado nosso).

6.15.3. Contudo, “*(...) por mais agudas que sejam as necessidades de receitas fiscais, que estão na génese do aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo da Verba 28.1 em Outubro de 2012, não parece lícito concluir ter sido intenção do legislador que, relativamente ao mesmo ano de referência – 2012 –, pudesse haver cumulativamente duas liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral (preenchidos que fossem os respectivos pressupostos de incidência): uma a efectuar ainda em 2012, a que seria aplicável o disposto no artigo 6.º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, e outra a efectuar em 2013, a que seriam aplicáveis as regras gerais (ao abrigo do n.º 2 do artigo 6.º da mesma Lei)*” (sublinhado nosso).

6.15.4. Com efeito, “tratar-se-ia, inequivocamente, de uma situação em tudo anómala em face dos princípios que enformam o sistema fiscal, de constitucionalidade pelo menos duvidosa e que não parece, de todo, ter sido a querida pelo legislador. Ao invés (...) parece-nos também que, do regime transitório constante do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, decorre com clareza que para o ano de 2012 e para efeitos de Imposto de Selo, os proprietários de prédios urbanos com afectação habitacional e um VPT superior a € 1.000.000,00, o único facto tributário situa-se em 31/10/2012, a única liquidação pela AT deve ser feita até ao final de Novembro de 2012, a única taxa a aplicar no caso de prédios avaliados nos termos do CIMI é de 0,5% e o imposto deverá ser pago numa única prestação até 20/12/2012” (sublinhado nosso).

6.16. Assim sendo, tendo em consideração o acima exposto, entende este Tribunal Arbitral (em conformidade com a jurisprudência de Tribunais Superiores), que a liquidação de Imposto do Selo sindicada (efectuada em 2013 por referência ao ano 2012) carece de fundamento legal, dado que já tinha sido liquidado (e pago) Imposto do Selo relativamente ao ano 2012, por referência ao mesmo imóvel e sujeito passivo.

6.1.7. Nestes termos, é considerada ilegal a liquidação impugnada nos autos por ser relativa ao mesmo imóvel, tendo por referência o mesmo ano de 2012, ainda que efectuada em Março de 2013, pelo que se manda anular a referida liquidação de Imposto do Selo, por se entender que com essa liquidação de imposto se verifica uma efectiva duplicação de colecta, relativamente ao ano de 2012 (por referência ao imóvel identificado no processo), determinando-se o conseqüente reembolso das quantias indevidamente pagas.

6.18. Em consequência do exposto, e pelos mesmos motivos, carece também fundamento legal o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto tributário referido no ponto anterior, mandando-se assim anular o mesmo.

Dos direito a juros indemnizatórios

- 6.19. Tendo em consideração a conclusão obtida no ponto 6.1.7., supra, e no que diz respeito ao pedido apresentado pela Requerente de que “(...) *terá direito a juros indemnizatórios, contados desde o dia de pagamento do imposto indevido (...) até à data do reembolso integral do valor indevidamente pago*” atente-se no disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual o direito a juros indemnizatórios subsiste, sempre que tal decorra de erro imputável aos serviços da AT, devendo ser contados a partir do dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, à taxa legal.
- 6.20. Neste âmbito, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, “*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 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*” (sublinhado nosso).
- 6.21. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º do RJAT, “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*” (sublinhado nosso).
- 6.22. Na situação em análise, e na sequência das conclusões acima apresentadas terá de haver lugar, por força das normas anteriormente referidas, ao reembolso dos montantes pagos, pela Requerente, relativos à liquidação de Imposto do Selo do ano

2012 que agora se anula, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

6.23. Assim, afigura-se que, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido), terá a Requerente direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias indevidamente pagas, relativas à liquidação de Imposto do Selo nº 2012..., datada de 21 de Março de 2013 (e referente ao ano de 2012), os quais serão contados, de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º acima já referido, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.24. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

6.25. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do Código de Processo Civil (CPC), *ex vi* 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.26. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.27. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, impõe-se que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

- 7.1.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, anulando-se quer o acto tributário de liquidação de Imposto do Selo identificado, relativo ao ano 2012, quer o despacho de indeferimento do pedido de revisão daquele acto tributário, com fundamento em duplicação de colecta;
- 7.1.2. Em consequência, julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados nos termos legais;
- 7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 13.026,30.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Novembro de 2017

O Árbitro

Sílvia Oliveira