

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 700/2014-T

**Tema:** IS – Verba 28 e 28.1 da TGIS – Terreno para construção

## DECISÃO ARBITRAL

Processo 700/2014-T

### AS PARTES

**Requerente:** A... –, Lda., NIPC PT ..., com sede na Rua ..., Lisboa.

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

## DECISÃO

### I. RELATÓRIO

- a) No dia 01-10-2014, a sociedade A... –, Lda., NIPC PT ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular (TAS), nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), doravante apenas designado por RJAT.
- b) O pedido foi apresentado por advogado cuja procuração foi junta.

### O PEDIDO

- c) A Requerente peticiona a anulação da liquidação de Imposto de Selo (IS) da verba 28.1 da TGIS, tendo por referência o ano de 2012, com a identificação de documentos 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., correspondentes à 1ª, 2ª e 3ª prestações, todos com *data de liquidação de 2013.03.21*, geradora de uma colecta global no valor de 30 437,70 euros, relativa ao prédio urbano de que é proprietária plena, da espécie "terreno para construção", inscrito na matriz predial urbana da Freguesia do Lumiar, concelho e distrito de Lisboa, sob o artigo ...º.
- d) Invoca ainda “duplicação de tributação” porquanto lhe foi liquidado, com referência ao mesmo bem imobiliário, além do imposto referido no inciso anterior, o Imposto de Selo (IS) também da verba 28.1 da TGIS, tendo por referência o “artigo 6º - nº 1 – alínea f) e subalínea i)” da “Lei 55-A/2012, de 29.10”, identificação de documento 2012 ..., *com data de liquidação de 2012.11.07*, geradora de uma colecta no valor de 15 218,85 euros.
- e) Invoca depois a ilegalidade das liquidações do imposto do selo da verba 28 da TGIS indicadas em c) e d), em primeiro lugar por entender que existe “*duplicação de colecta*” quanto ao ano de 2012, depois por entender que ocorre o vício de falta de “*identificação do autor do acto*”, e por último invoca que os actos impugnados sofrem de “manifesta ilegalidade por não se encontrar na previsão da lei” norma de sujeição, ou seja, invoca na prática o vício de *erro quanto aos pressupostos*, nos termos do artigo 99º do CPPT.
- f) Termina pedindo a declaração de ilegalidade dos actos tributários (as liquidações), por não estarem comportados na norma de incidência da verba 28.1 da TGIS, praticados em 2012 e em 2013.

#### DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- g) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e logo notificado à AT no dia 03.10.2014.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 18.11.2014.

- i) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 04.12.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- j) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do TAS com data de 04.12.2014 que aqui se dá por reproduzida.
- k) A AT foi notificada para responder em 05.12.2014. Respondeu em 20.01.2015. Em 30.01.2015 juntou o PA composto por 80 folhas/laudas.
- l) Uma vez que a Requerente tinha indicado na parte final do pedido de pronúncia 2 testemunhas, o TAS por despacho de 04.12.2014, decidiu não proceder à sua inquirição, por considerar tratar-se de diligência inútil, se a AT não invocasse excepções e a Requerente não viesse a indicar a testemunhas a essa factualidade em concreto.
- m) Também por despacho de 04.12.2014 o TAS fixou o valor da utilidade económica em 45 656,55 euros, face ao conteúdo do pedido da Requerente, uma vez que coloca em crise a liquidação de imposto do selo da verba 28 da TGIS, operada em 2012 à taxa 0,5% (regime transitório) e a liquidação do imposto, operada em 2013 à taxa de 1% (colectas de 15 218,85 euros + 30 347,70 euros = 45 656,55 euros).
- n) Uma vez que na resposta a AT invocou excepções (factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado pela Requerente) o TAS agendou para o dia 02.02.2015 a reunião de partes prevista no artigo 18º do RJAT.
- o) Na reunião de partes do dia 02.02.2015 e uma vez que a Requerente considerava controvertida a matéria dos artigos 8º a 20º do pedido de pronúncia (quanto à notificação/recepção por notificação electrónica das notas de cobrança que juntou como documentos 2 a 4 – quanto ao IS liquidado em 2013) foi agendada para o dia 12.02.2015, pelas 10.00 horas, a inquirição de testemunhas à matéria indicada.
- p) Nesta mesma reunião a Requerente entregou um requerimento em que refere que, no PA, não foi junto o teor da reclamação relativa ao imposto aqui impugnado (do ano de 2012 e liquidado em 2013), esclarecendo ainda que pretende impugnar as duas liquidações (indicadas nos incisos c) e d) supra), para além de ter junto, ainda, o teor da reclamação que entregou 13.12.2012 no SF de Lisboa-1 contra a liquidação indicada no inciso d) supra.

- q) No dia 12.02.2015, pelas 10.00 horas, procedeu-se à inquirição da testemunha B..., que foi ajuramentada, disse ser trabalhadora da entidade Requerente. Respondeu à matéria dos artigos 8º a 20º do pedido de pronúncia. O seu depoimento foi gravado em registo áudio.
- r) Ao conteúdo do requerimento referido em p), respondeu a AT em 09.03.2015, esclarecendo as questões colocadas. A Requerente veio ainda, por requerimento de 16.03.2015, reiterar o vício de duplicação de colecta entre as duas liquidações indicadas nos incisos c) e d) supra.
- s) Em 23.03.2015 o TAS exarou o seguinte despacho: "... as temáticas que poderiam ser abordadas e dirimidas na reunião a que se alude no artigo 18º do RJAT e nas alegações, já estão suficientemente tratadas no processo, pelo que o TAS se dispensa da realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT e do agendamento de prazo para alegações escritas, salvo se, no prazo de 5 dias qualquer das partes venha obstar a este entendimento, indicando os factos concretos a dirimir que sustentem a necessidade dos actos processuais atrás indicados". Despacho este que foi notificado às partes nessa mesma data.
- t) Não tendo as partes manifestado dissonância com o despacho atrás referido, verifica-se que a Requerente e a AT deram o seu assentimento expresso ou tácito à não realização da reunião de partes a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim, quanto à desnecessidade de produção de alegações.
- u) Pelo que não se realizou a reunião de partes prevista no artigo 18º do RJAT, nem se produziram alegações.

#### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- v) **Capacidade, legitimidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.
- w) **Contraditório** - a AT em 20.01.2015 juntou ao processo a sua resposta. E em 30.01.2015 juntou o PA composto por 80 folhas/laudadas. Todos os despachos do TAS e todos os requerimentos e documentos juntos pelas partes foram regularmente notificados à respectiva contraparte.

x) **Excepções** – a AT aduz factos que podem considerar-se excepções dilatórias (nº 1 do artigo 576º do CPC), a saber:

1. Invoca que o TAS é incompetente porque entende que o que está em causa, neste processo, é directamente a apreciação do acto de indeferimento liminar de uma reclamação graciosa;
2. Na medida em que, porque a reclamação graciosa terá sido apresentada para além do prazo legal, propugna que deve o presente pedido de pronúncia formulado pela Requerente improceder, aduzindo a implícita extemporaneidade da sua apresentação no CAAD.

Ou seja, o que na essência está em causa é apreciar se a apresentação do pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que (na tese implícita da AT) não foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, tendo em conta que a reclamação graciosa que a antecedeu, não lhe terá sido apresentada dentro do prazo legal (artigo 70º do CPPT), questão que esta que vai radicar-se na determinação da data em que a Requerente foi ou deve considerar-se ter sido, notificada da liquidação dos tributos impugnados (inciso c) do Relatório).

#### SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- y) Propugna a Requerente no sentido de que as liquidações de imposto do selo referidas nos incisos c) e d) devem ser anuladas.
- z) Alega que apresentou uma reclamação graciosa da liquidação indicada no inciso c) supra, que lhe foi indeferida por intempestividade, conforme notificação operada através do ofício 059590 de 18.09.2014, insurgindo-se contra esta decisão alegando a inexistência de extemporaneidade pela razão de não ter sido notificado por via electrónica das notas de liquidação.
- aa) Alega a falta de notificação das notas de liquidação a que se alude no inciso c) supra, imputando à Requerida o facto de não lhe ter sido enviada qualquer mensagem a avisar de que lhe fora remetida uma notificação electrónica, concluindo que não se encontra definido o modo de notificação de mensagens de

- aviso de notificação, nem nenhuma foi recebida no *mail* da empresa ou do seu TOC, aduzindo que esta factualidade integra uma nulidade insanável, pelo que conclui pela tempestividade da apresentação da reclamação graciosa e do pedido de pronúncia arbitral, peticionando a “nulidade dos actos praticados e dos autos e subsidiariamente a anulabilidade”.
- bb) Refere que apenas recebeu a nota de liquidação indicada no inciso d) supra, por via postal, relativamente à qual deduziu reclamação graciosa em 13.12.2012
- cc) Invoca depois a ilegalidade das liquidações do imposto do selo da verba 28 da TGIS indicadas nos incisos c) e d) supra. Em primeiro lugar por entender que ocorre “duplicação de colecta” porque ambas as liquidações se reportam ao ano de 2012, depois porque existirá o vício de falta de identificação do autor do acto, e por último invoca que os actos impugnados sofrem de “manifesta ilegalidade por não se encontrar na previsão da lei” a possibilidade dessa tributação, ou seja, invoca na prática o vício de erro quanto aos pressupostos, nos termos do artigo 99º do CPPT.
- dd) No requerimento apresentado em 12.02.2015 requer o desentranhamento da reclamação graciosa junta pela AT e que integra o PA. Neste mesmo requerimento propugna no sentido de que o valor da utilidade económica deverá ser o fixado pelo TAS, conforme inciso m) supra, ou seja, é de 15 218,85 euros + 30 347,70 euros = 45 656,55 euros, uma vez que estão em causa as duas liquidações de IS.
- ee) Invoca ainda a desconformidade dos actos tributários, na leitura implícita levada à prática pela AT, face ao princípio constitucional do nº 3 do artigo 103º da CRP e aos princípios da igualdade, proporcionalidade e da confiança.

#### SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

- ff) AT na resposta ao pedido de pronúncia propugna no sentido de que o valor da causa deverá ser de 30 437,00 euros e não 45 656,55 euros, dissentindo do despacho do TAS a que se alude no inciso m).
- gg) Propugna pela incompetência do TAS uma vez que o objecto imediato do pedido de pronúncia arbitral visa atacar o acto de indeferimento limiar da reclamação graciosa da liquidação referida em c) por intempestividade, uma vez que não comportou em

- si qualquer apreciação da legalidade do acto de liquidação, tendo em conta as competências dos tribunais arbitrais (artigo 2º - 1 do RJAT).
- hh) Termina referindo que as notificações das notas de cobrança de IS a que se alude no inciso c) supra “consideram-se validamente notificadas ao contribuinte por via electrónica” “no 25º dia posterior ao envio (o que se mostra documentado no processo instrutor)”. Pelo que “não tendo a Requerente demonstrado ... quer em sede graciosa, quer nesta sede, que a notificação só terá ocorrido em momento posterior àquelas datas por motivo que não lhe é imputável ... será de concluir ... pela intempestividade do pedido gracioso e consequente consolidação da liquidação na ordem jurídica”.
- ii) Conclui pela improcedência dos pedidos da Requerente.
- jj) A AT, no requerimento a que se alude na primeira parte do inciso r) supra, refere que a reclamação graciosa que juntou no PA, foi a que a Requerente identificou no pedido de pronúncia arbitral, pelo que não faz sentido peticionar agora o seu desentranhamento.
- kk) Invoca que a liquidação de IS a que se alude no inciso d) supra (facto tributário ocorrido em 31.10.2012 e liquidação operada em 07.11.2012) foi objecto de indeferimento mas está em curso ainda de recurso hierárquico “não estando assim em curso qualquer prazo de sindicância contenciosa da mesma”.
- ll) Refere ainda que a liquidação de IS do ano de 2013, que ocorreu através do facto tributário verificado em 31.12.2013, liquidado em 2014, deu origem ao processo CAAD 765/2014-T.

## II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito.

Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão de fundo é a mesma e bem assim o próprio STA, ou seja, discute-se a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS.

O limite da interpretação é a letra, o texto da norma. Falta depois a “tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal”.

Partindo do princípio que toda a norma tem uma previsão e uma estatuição, a questão que aqui se coloca é a de apurar, delimitando, se a norma de incidência, tal como se encontra redigida – na sua previsão - (*prédios urbanos ... com afectação habitacional*), comporta ou não a realidade jurídico-fiscal definida na lei como “terrenos para construção”.

Nesta conformidade, a questão de fundo que o TAS deverá solucionar será a seguinte:

- ✓ Os actos tributários de liquidação de IS ora impugnados padecem de qualquer desconformidade com a lei, nomeadamente “erro na qualificação do facto tributário” (ou erro nos pressupostos de facto) que afecte a sua manutenção na ordem jurídica tributária?

No entanto, neste processo, colocam-se questões prévias a dirimir, que são as seguintes:

*Colocada pelo TAS e com a concordância da Requerente*

- Valor da causa: 30 437,00 euros ou 45 656,55 euros?

*Colocadas pela Requerente*

- Desentranhamento da reclamação graciosa junta pela AT no PA por não ter ligação com o processo.
- “Duplicação de colecta” entre as liquidações referidas no inciso c) e d) do Relatório.
- Falta de assinatura/autor do acto nas notas de liquidação.
- Falta de notificação das notas de liquidação referidas no inciso c) do Relatório.

*Colocadas pela Requerida*

- Quanto à liquidação referida no inciso c) do Relatório - incompetência do TAS porque entende que o que está em causa, neste processo, a apreciação do acto de



indeferimento liminar da reclamação graciosa que não apreciou a legalidade do acto impugnado (artigo 2º - 1 do RJAT).

- Quanto à liquidação referida no inciso d) do Relatório – não se formou ainda decisão susceptível de sindicância jurisdicional porque corre termos o procedimento de recurso hierárquico.

Configura-se ao TAS que, na essência, o que está em causa nas questões colocadas pela Requerida é apreciar se a apresentação do pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que (na tese implícita da AT) não foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, tendo em conta que a reclamação graciosa não lhe terá sido apresentada dentro do prazo legal (artigo 70º do CPPT), questão que vai radicar na determinação da data em que a Requerente foi ou deve considerar-se ter sido notificada da liquidação do tributo impugnado.

Ou seja, concluindo-se que a Requerente foi ou deve considerar-se legalmente notificada da liquidação referida no inciso c) supra, numa certa data, que leve o TAS a concluir que a reclamação graciosa não foi apresentada no prazo legal (tal como propugna a AT) naturalmente improcederá o pedido de pronúncia arbitral por intempestividade, tendo em conta a alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT e a alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT.

Diga-se que, mesmo que o TAS conclua pela improcedência dos pedidos de anulação das liquidações, nos termos supra referidos (intempestividade no caso da liquidação do inciso c) do Relatório), não ficará a Requerente inibida de usar os mecanismos legais ainda ao seu dispor, visando a obtenção de justiça material, v.g. *ex vi* o artigo 78º da LGT, uma vez que os actos tributários, só se consolidam verdadeiramente na ordem jurídica tributária passados 4 anos após a liquidação. Quanto à liquidação referida no inciso d) do Relatório, a AT não se pronunciou ainda sobre o mérito do recurso hierárquico que se encontra pendente.

### III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Tendo em conta a oficiosidade na obtenção das cadernetas prediais, consigna-se que o TAS obteve em 17.03.2015, via internet, a caderneta predial relativa ao bem imóvel objecto deste procedimento e que vai em anexo a esta decisão.

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos e/ou os artigos do pedido da Requerente (ou requerimentos) e da resposta da AT (ou requerimento) quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação:

*Factos provados*

- 1) A Requerente consta como titular da propriedade plena do prédio urbano, da espécie "terreno para construção", inscrito na matriz predial urbana da Freguesia do Lumiar, concelho e distrito de Lisboa, sob o artigo ...º - **Conforme caderneta predial urbana junta a esta decisão.**
- 2) A descrição do prédio urbano é feita da seguinte forma: "Tipo de prédio: terreno para construção". – **Conforme caderneta predial urbana junta a esta decisão.**
- 3) **Na caderneta predial urbana**, em "dados de avaliação" refere-se: "tipo de coeficiente de localização: habitação" e contém uma quadrícula indicando: "Ca – 1,00".
- 4) O prédio urbano em causa tinha em 31.12.2011 e em 31.12.202 um valor patrimonial nos termos do CIMI de 3 043 770,00 euros – **Conforme documentos n.ºs 2 a 5 juntos com o pedido de pronúncia – notas de liquidação de IS.**
- 5) A Requerente consta como entidade que, para efeitos de relações com a AT, aderiu ao sistema de Caixa CTT em 18-03-2002, recebendo, pelo menos em 2010, várias notificações através deste mecanismo electrónico – **Conforme folhas 56 do PA e documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia.**

- 6) A Requerida enviou e entregou na caixa postal electrónica da Requerente, ViaCTT, respectivamente em 28.03.2013, 02.07.2013 e 30.10.2013 as notas de liquidação de imposto do selo tendo por referência o ano de 2012, com a identificação de documentos 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., correspondentes à 1ª, 2ª e 3ª prestações, todos com data de liquidação de 2013.03.21, geradora de uma colecta global no valor de 30 437,70 euros – **Conforme folhas 57, 58 e 59 do PA junto pela Requerida.**
- 7) A Requerente recebeu, por via postal, a nota de liquidação do imposto do selo identificada no inciso d) do Relatório, em data não determinada (tendo por referência o “artigo 6º - nº 1 – alínea f) e subalínea i)” da “Lei 55-A/2012, de 29.10”, identificação de documento 2012 ..., com data de liquidação de 2012.11.07, geradora de uma colecta no valor de 15 218,85 euros) – **Artigo 12º do pedido de pronúncia e documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia.**
- 8) A Requerente obteve as notas de liquidação de imposto do selo de 2012, liquidadas em 2013 a que se alude em 6), no Portal das Finanças quando foi confrontada com a citação postal de uma execução – **artigo 8º e 23º do pedido de pronúncia.**
- 9) Imposto este liquidado apenas com fundamento na verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi introduzida pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro - **Conforme documentos nºs 2 a 5 juntos com o pedido de pronúncia – notas de liquidação de IS.**
- 10) O termo do prazo para o pagamento da 3ª prestação da liquidação a que se alude em 6) ocorreu em 30.11.2013 – **conforme folha 60 do PA e Documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia.**
- 11) Em 24.04.2014, mediante pedido da Requerente que não juntou aos autos, entregue à AT em data não concretamente determinada, foi instaurado o procedimento de reclamação graciosa nº ... contra a liquidação indicada no inciso c) do Relatório, que veio a ser objecto de rejeição liminar por intempestividade, por despacho de 16.09.2014 da DF de Lisboa – **Conforme documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia, *print* do detalhe da**

**reclamação graciosa junto pela AT no requerimento de 09.03.2015 e parte final do nº 1 do requerimento da Requerente apresentado em 16.03.2015.**

- 12) A Requerente entregou à AT em 13.12.2012 uma reclamação graciosa contra a liquidação referida no inciso d) do Relatório, que tomou o nº ... que foi indeferida em 25.06.2013 e de cuja decisão foi interposto recurso hierárquico em 04.09.2013, que tomou o nº ... que se encontra ainda pendente de decisão final – **artigo 12º do pedido de pronúncia, documento junto pela Requerente em 12.02.2015 e print do detalhe da reclamação graciosa junto pela Requerida com o requerimento de 09.03.2015.**
- 13) O endereço electrónico que constava em “dados Portal das Finanças”, pelo menos até ao dia 29.09.2014, era ... e pertencia ao TOC da Requerente – **conforme documento nº 6 junto com o pedido de pronúncia e depoimento da testemunha B...**

*Factos não provados*

A testemunha B... prestou o seu depoimento à matéria dos artigos 8º a 20º do pedido de pronúncia. No entanto, à questão fulcral que sustenta a tese da Requerente de que não lhe foi feita a notificação das notas de liquidação – com alegação de que a AT não lhe enviou uma mensagem para o *email* de aviso no sentido de que tinham sido depositadas na caixa postal electrónica esses documentos – acabou por referir que o que sabia era apenas do que o Senhor TOC lhe tinha dito, ou seja, não demonstrou um conhecimento directo e pessoal dos factos. Do que referiu a testemunha apenas reputa o TAS relevante a matéria que consta do inciso 12) dos factos assentes.

O TAS não deu como demonstrado o alegado não envio de um aviso para o *email* do TOC da Requerente, por altura do depósito das notas de cobrança na caixa postal electrónica a que se alude no inciso c) do Relatório.

Acresce que, de conteúdo de folhas 56 do PA junto pela Requerida, retira-se que a Requerente recebe anualmente uma quantidade significativa de notificações ViaCTT,

mormente quanto a isenções de IMI, não sendo plausível alegar-se que não as tenha recebido no caso em discussão neste processo ou que esse facto tenha tido origem numa suposta falta de envio de um aviso de depósito na caixa postal electrónica de notificações para o *e-mail* indicado em “dados do Portal das Finanças”.

Na parte final do requerimento da Requerente apresentado em 16.03.2015 esta impugna os detalhes dos processos gratuitos que a Requerida juntou em anexo ao requerimento de 09.03.2015, mas tal impugnação geral não respeita o ónus de impugnação especificada. Aliás a Requerente, pelo conteúdo do nº 1 do seu requerimento, acaba por corroborar os números dos processos de RG em causa neste processo, pelo que, de certa forma demonstra ter percebido e até usado o conteúdo desses detalhes. O TAS aceitou a força probatória do conteúdo desses documentos (detalhes das reclamações gratuitas) por não ter qualquer razão que lhe permita concluir que não correspondem à verdade material.

Não existe outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

#### IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS CUMPRE SOLUCIONAR

Vejamos então as questões colocadas a que o TAS deverá responder.

**Valor da causa: 30 437,00 euros ou 45 656,55 euros?**

O TAS está vinculado a decidir “de acordo com o direito constituído” (nº 2 do artigo 2º do RJAT).

O que terá que relevar para efeitos de fixação do “valor da causa” é, no caso, a “importância cuja anulação se pretende” (alínea a) do nº 1 do artigo 97º-A do CPPT).

E a Requerente nas alíneas b) e c) da parte final do pedido claramente peticiona a anulação das liquidações operadas em 2012 e em 2013, ainda que assacando vícios diferentes

(violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS e duplicação de colecta). É no pedido da Requerente que se deve obter o seu âmbito ao nível da relevância económica.

Ora, a importância cuja anulação a Requerente peticiona é de 15 218,85 euros + 30 347,70 euros = 45 656,55 euros, pelo que só pode ser este o valor da utilidade económica do pedido nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT e da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT.

Pelo que o TAS decide manter o valor da utilidade económica fixado neste processo, em 45 656,55 euros, reiterando o despacho de 04.12.2014.

**Desentranhamento da reclamação graciosa junta pela AT no PA por não ter ligação com o processo.**

Muito embora a reclamação não tenha directamente a ver com o presente procedimento arbitral, mas sim com o procedimento arbitral que corre no CAAD com o n.º 765/2014-T, a verdade é que a sua junção pela AT, se deve de algum modo ao facto de no seu exórdio a Requerente ter apostado, por lapso, um número de documento errado.

No CAAD os documentos que integram os procedimentos são entregues em suporte digitalizado e não em suporte físico de papel, pelo que não será possível restituí-los ao apresentante. Quando muito podiam retirar-se do sistema de gestão processual.

No entanto, a manutenção neste processo do documento em causa não afecta minimamente, quer a decisão, quer a posição das partes. Aliás permite esclarecer o tema do pedido que se discute noutro processo, o n.º 765/2014-T do CAAD, excluindo-o deste procedimento.

Nesta linha de pensamento indefere-se o pedido de desentranhamento requerido.

**“Duplicação de colecta” entre as liquidações referidas no inciso c) e d) do Relatório.**

“A figura da *dupla tributação* ocorre quando existem dois (ou mais) tributos que incidem sobre o mesmo facto tributário. Não se trata de situações em que ilegalmente é cobrado duplamente o mesmo tributo (figura da *duplicação de colecta*), mas antes de circunstâncias em que o legislador pretendeu que o mesmo facto tributário fosse base de incidência de tributos diferentes” (acórdão de 22.05.2012 do TCASul, processo 5232/11, CT – 2º Juízo, Relator Joaquim Condesso, em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

A definição legal de duplicação de colecta consta do nº 1 do artigo 205º do CPPT.

Ora, no caso, entre as liquidações identificadas em c) e d) do Relatório não ocorre, nem dupla tributação, nem duplicação de colecta. E para se chegar a esta conclusão bastará uma singela leitura do elemento literal das notas de cobrança.

**Nos documentos da liquidação referida no inciso c) do Relatório** - tendo por referência o ano de 2012, a liquidação operou em 2013.03.21 (nascimento da obrigação tributária em 31.12.2012 – alínea u) do nº 1 do artigo 65º do CIS e nº 1 do artigo 8º do CIMI), à taxa de 1%, segundo a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS.

**No documento da liquidação referida no inciso d) do Relatório** – indicam-se os elementos que permitem concluir a aplicação do regime transitório do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29.10 – facto tributário ocorrido em 31.10.2012 e aplicação da taxa de 0,5%, ocorrendo a liquidação 07.11.2012 (ou seja, uma tributação implícita aferida ao ano de 2011).

Não procede, pois, o alegado vício de duplicação de colecta, nem de dupla tributação.

### **Falta de assinatura/autor do acto nas notas de liquidação**

A Requerente pretenderá significar que porque não consta nenhuma assinatura do Director-Geral da AT nas notas de cobrança, tal acarretaria a nulidade da notificação nos termos do nº 2 do artigo 36º e nº 12 do artigo 39º, ambos do CPPT.

Mas não lhe assiste razão. Com efeito, trata-se de actos tributários designados por “actos em massa” em que bastará que seja clara a identificação da entidade que praticou o acto se o modo como essa prática ocorreu não se traduzir em qualquer diminuição de garantias do contribuinte (cfr. entre outros o acórdão do STA de 31.05.2006, recurso nº 1029/05).

Por outro lado as notas de cobrança indicam quem praticou o acto – a AT através do SF respectivo – e além disso indicam os demais elementos que permitiram à Requerente usar os meios graciosos e contenciosos ao seu dispôr, como veio a usar.

Não procede, com este fundamento, o alegado vício de invalidade das notificações das notas de cobrança.

### **Falta de notificação das notas de liquidação referidas no inciso c) do Relatório**

Resulta da factualidade dada como assente, conforme inciso 6 da parte III desta decisão que: “a Requerida enviou e entregou na caixa postal electrónica da Requerente, ViaCTT, respectivamente em 28.03.2013, 02.07.2013 e 30.10.2013 as notas de liquidação de imposto do selo tendo por referência o ano de 2012, com a identificação de documentos 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., correspondentes à 1ª, 2ª e 3ª prestações, todos com data de liquidação de 2013.03.21, geradora de uma colecta global no valor de 30 437,70 euros”. Ou seja, a AT cumpriu o ónus de provar o envio e entrega/depósito dos documentos em causa na caixa postal electrónica (CPE) da Requerente.

Não restam dúvidas de que à Requerente é aplicável o regime do nº 9 do artigo 19º da LGT – obrigatoriedade em possuir uma caixa postal electrónica.



Aliás, conforme resulta do inciso 5) da matéria factual assente a própria Requerente aderiu ao regime de notificações electrónicas em 18-03-2002.

O que, no fundo a Requerente aduz no pedido de pronúncia é que alguns dos procedimentos que permitiam receber alertas no *mail* indicado no seu registo no Portal das Finanças, por altura do depósito de notificações ou documentos na caixa postal electrónica (CPE), não estavam por si accionados.

Mas desse facto não se deverá extrair que a responsabilidade seja da AT, tendo em conta o que o artigo 221º da Lei 66-B/2012, de 31.12 (Lei OE 2013) refere: “Os sujeitos passivos que, em 31.12.2012 preenchiam os pressupostos referidos no nº 9 do artigo 19º da LGT *devem completar os procedimentos de criação da caixa posta electrónica e comunicá-la à administração tributária, até ao fim do mês de Janeiro de 2013*”.

Parece-nos que resulta desta disposição legal que a partir de 01.02.2013, qualquer disfunção relativa ao não recebimento de alertas, por parte dos contribuintes abrangidos pela norma, no momento do depósito na CPE de notificações ou outros documentos, só pode ser imputável aos sujeitos passivos titulares da CPE e já não à AT que apenas tem que provar a data em que aí depositou os documentos.

Nesta conformidade, independentemente da matéria provada constante do inciso 8) da parte III desta decisão, o TAS considera que as notificações das notas de cobrança indicadas no inciso c) do Relatório se consideram notificadas – por força da lei e o TAS está obrigado a decidir segundo o direito constituído - à Requerente, nos termos do nº 10 do artigo 39º do CPPT:

- A relativa à primeira prestação em 22.04.2013;
- A relativa à segunda prestação em 27.07.2013;
- A relativa à terceira prestação em 24.11.2013.

Não procede, nesta conformidade, a alegada falta de notificação das notas de cobrança.

**Liquidação referida no inciso c) do Relatório - incompetência do TAS porque se entende que o que está em causa, neste processo, é a apreciação do acto de indeferimento liminar da reclamação graciosa que não apreciou a legalidade do acto impugnado (artigo 2º - 1 do RJAT).**

A posição, em termos gerais, da Requerente, sabendo certamente da unanimidade ao nível do CAAD, quanto às decisões sobre a questão de fundo (desconformidade destas liquidações com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS) consiste em atacar as duas liquidações de IS referidas nos incisos c) e d), partindo da defesa de um ponto de vista – plausível em termos gerais – de que a reclamação graciosa que lhe foi indeferida, quanto à liquidação do inciso c) do Relatório, não foi apresentada fora do prazo legal. E quanto à liquidação do inciso d) do Relatório avoca ainda, face à subsequente de 2013, o vício de duplicação de colecta.

Ou seja, o pedido de pronúncia arbitral não é, formalmente, dirigido directamente ao acto de indeferimento da reclamação graciosa, mas sim à anulação das liquidações, invocando-se a tempestividade da dedução da RG tendo em vista demonstrar que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

Afigura-se-nos, deste modo, que não se trata de um questão de incompetência do TAS, mas de uma questão de tempestividade ou não de dedução do pedido de pronúncia arbitral que radica na análise, prévia e instrumental, sobre se a reclamação graciosa foi ou não deduzida no prazo legal.

Resulta do que se referiu no ponto anterior que a terceira prestação do IS foi considerada notificada em 24.11.2013.

Resulta dos incisos 10) e 11) da matéria de facto assente que

- O termo do prazo para o pagamento da 3ª prestação da liquidação a que se alude no inciso c) do Relatório, ocorreu em 30.11.2013.

- E que em 24.04.2014 foi instaurado o procedimento de reclamação graciosa nº ... contra a liquidação indicada no inciso c) do Relatório, que veio a ser objecto de rejeição liminar por intempestividade, por despacho de 16.09.2014 da DF de Lisboa.

A Requerente não provou a data concreta da entrega da reclamação, não almejou entregar o seu conteúdo com o carimbo de recebido, ónus que lhe cometia, nem veio neste processo alegar que a instauração constante nos registos da AT (em 24.04.2014) não foi próxima ou coetânea com a data da sua apresentação.

Nesta conformidade, não pode o TAS deixar de concluir que a RG foi apresentada à AT para além do prazo previsto na parte final do nº 1 do artigo 70º do CPPT.

Tendo a RG sido apresentada fora do prazo legal, o prazo de 90 dias para se deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral - alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT - terá que se contar a partir de 30.11.2013, por força da alínea a) do nº 1 do artigo 102º do CPPT.

Este pedido de pronúncia apenas foi entregue no CAAD no dia 01.10.2014, portanto, muito para além do prazo legalmente previsto.

A Requerente, em sede de audiência prévia, poderia ter convocado o procedimento extemporâneo, para o previsto no artigo 78º da LGT, mas não o fez, uma vez que alega no artigo 1º do pedido de pronúncia que não recebeu essa notificação, por devolução.

O TAS não pode, face à sua subordinação ao direito constituído, deixar de julgar procedente a excepção de intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia no CAAD, aliás de conhecimento oficioso, com as legais consequências.

**Liquidação referida no inciso d) do Relatório – não se formou ainda decisão susceptível de sindicância jurisdicional porque corre termos o procedimento de recurso hierárquico**

Relativamente a esta liquidação e como resulta do acervo factual dado como provado no inciso 12) da parte III desta decisão:

- A Requerente entregou à AT em 13.12.2012 uma reclamação graciosa contra a liquidação referida no inciso d) do Relatório, que tomou o nº ... que foi indeferida em 25.06.2013;
- e de cuja decisão foi interposto recurso hierárquico em 04.09.2013, que tomou o nº ...
- procedimento este que se encontra ainda pendente de decisão final.

Assim sendo, posto que não é invocada a presunção de indeferimento tácito (alínea d) do nº 1 do artigo 102º do CPPT) não tendo ainda ocorrido a notificação da decisão que recaiu sobre o procedimento de recurso hierárquico (que até pode merecer provimento), não se configura sindicável jurisdicionalmente o acto impugnado de liquidação, pelo que não poderá o TAS apreciar os pedidos deduzidos pela Requerente quanto a esta liquidação.

\*\*\*

Procedendo a excepção de intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação referida em c) do Relatório e procedendo a invocada não sindicabilidade jurisdicional do acto de liquidação referido em d) do Relatório, deixa de fazer sentido a apreciação do mérito do pedido de anulação das liquidações de Imposto do Selo, quer por eventual desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS, quer por eventual desconformidade com os princípios constitucionais referidos no inciso ee) do Relatório.

De qualquer forma, como acima já se deixou dito, para a apreciação da questão de justiça material de fundo (eventual ilegalidade das liquidações face à previsão da norma contida na verba 28.1 da TGIS e sua anulação, pelo menos “*ex nunc*”), esgotados os prazos dos meios gratuitos e contenciosos comuns, parece ainda existir o procedimento do artigo 78º

da LGT e o eventual e subsequente escrutínio jurisdicional da decisão que sobre ele recair, se for desconforme ao que o sujeito passivo pretende.

\*\*\*

Nos termos e com os fundamentos acima expostos terão que julgar-se procedentes as exceções de intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia arbitral (quanto à liquidação do inciso c) do Relatório) e de não sindicabilidade jurisdicional da liquidação do inciso d) do Relatório por estar pendente de recurso hierárquico e não ter sido invocada a existência de acto silente de indeferimento tácito.

## V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos julgam-se procedentes as exceções de intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia arbitral (quanto à liquidação do inciso c) do Relatório) e de não sindicabilidade jurisdicional da liquidação do inciso d) do Relatório por estar pendente de recurso hierárquico, absolvendo-se a Requerida da instância.

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 45 656,55 euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2 142,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

**Notifique.**

Lisboa, 31 de Março de 2015  
Tribunal Arbitral Singular (TAS)

Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto  
no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*