

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 614/2025-T

Tema: Imposto Selo – Notificação reclamação graciosa – Cumprimento legados com bens não sujeitos e sujeitos a imposto

SUMÁRIO

- 1. O imposto do selo não tem como sujeito passivo a herança indivisa, mas os beneficiários da herança, entre eles, o próprio cabeça de casal, a isso não obstante o facto de a responsabilidade pelo pagamento do imposto caber à herança.*
- 2. Desse modo, a reclamação graciosa apresentada pelo cabeça de casal relativamente à liquidação de imposto que lhe respeita é feita em nome pessoal, pelo que a notificação do despacho final lhe deve ser endereçada directamente e não à herança “representada pelo cabeça de casal”.*
- 3. A duplicação de colecta pressupõe a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: i) o facto tributário ser o mesmo; ii) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige; iii) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal. Pelo que, na sua análise, se tem de atender à unicidade do facto tributário bem como à substancialidade da tributação*
- 4. O cumprimento dos legados pelos herdeiros não tem qualquer conexão com a sujeição, ou não, a imposto do selo, pelo que a circunstância de existirem bens integrantes da herança cuja transmissão não está sujeita a imposto, não é obstáculo à sua consideração como forma de cumprimento dos legados.*
- 5. Daí que responderá em igual medida ou, se se preferir, na mesma proporção, a totalidade do quinhão do herdeiro que, desse modo, será reduzido com as disponibilidades sujeitas a imposto e com as não sujeitas.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1 A..., viúvo, contribuinte ... e residente na Rua ..., ..., ...-... Alcabideche, apresentou, em 24-06-2025, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo, sobre transmissões gratuitas, n.º 2021..., com a consequente restituição do montante de 24.220,00 €, acrescido de juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-06-2025.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação da sua designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 12-08-2025 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 02-09-2025.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. O Requerente respondeu à excepção deduzida pela Requerida na resposta.

3.6. Face à estabilização da matéria de facto e à circunstância de a questão de direito estar perfeitamente delimitada, por despacho de 11-11-2025, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como da apresentação de alegações.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende o Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade, por duplicação de colecta, do acto tributário de liquidação de imposto do selo, sobre transmissões gratuitas, relativa a herança de que foi herdeiro.

Sustenta, com tal fundamento:

- Na sequência da notificação de imposto do selo submeteu reclamação graciosa.

Não logrou recepcionar a notificação da decisão de indeferimento proferida naquele procedimento, por a mesma estar endereçada a “B...– CABEÇA DE CASAL DA HERANÇA DE”.

Solicitou, mais tarde, a emissão de uma certidão, nos termos previstos no artigo 24.º do CPPT, para efeitos de acesso ao conteúdo da notificação em questão.

AT não cumpriu as formalidades da notificação do Requerente relativas à decisão final do procedimento da Reclamação Graciosa, não podendo a mesma produzir efeitos em relação àquele, nos termos do disposto no citado artigo 77.º, n.º 6, da LGT.

B... (tio do Requerente) faleceu no dia 01 de Maio de 2021, tendo deixado um testamento através do qual instituiu vários legados e instituiu o Requerente como herdeiro do remanescente dos seus bens.

O ora Requerente efectuou o pagamento de IS sobre a transmissão da totalidade dos bens do falecido (o que incluía os valores dos legados – em dinheiro - deixados aos contribuintes C..., D..., E... e F...), os quais se encontravam incluídos no valor total de EUR 49.029,54

(quarenta e nove mil, vinte e nove euros e cinquenta e quatro cêntimos) por ele pago em resultado desta quarta declaração de imposto.

Não obstante a duplicação de colecta se encontrar prevista, pelo legislador tributário, em sede de oposição à execução (artigos 204.º, n.º 1, alínea g) e 205.º, ambos do CPPT), é pacificamente entendido pela jurisprudência e pela doutrina que a mesma pode constituir, também, ilegalidade da liquidação (e, assim, fundamento de impugnação).

No caso em apreço, é claro que a manutenção da decisão de indeferimento da AT conduz a uma situação deste tipo.

No caso em apreço, é apurado e calculado IS com base no disposto no Código do Imposto do Selo relativamente às transmissões gratuitas (nomeadamente, o disposto no artigo 1.º, n.os 1 e 3, e na verba 1.2 do referido diploma legal) sobre os mesmos bens em duplicado.

O Requerente pagou, não só o IS que lhe cabia, como também o IS devido pelos legatários, ou seja, a AT recebeu indevidamente um valor de EUR 24.220,00 (vinte e quatro mil, duzentos e vinte euros) pago pelo ora Requerente.

Assiste, assim, ao Requerente o direito ao reembolso das quantias pagas por ele em duplicado (uma vez terem já sido objecto de IS e de pagamento pelo mesmo).

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por excepção e impugnação, nos seguintes termos:

- Por excepção: caducidade do direito de acção

A notificação do Cabeça de casal de uma herança é feita através da identidade associada ao NIF da herança, e que corresponde ao nome da pessoa falecida, com o aditamento «Cabeça de casal da herança de», a utilização dessa expressão reporta-se directamente à pessoa a quem incumbe aquela função, não sendo exigível a indicação do nome de quem a exerce. (ver os artigos 81.º do Código do IMI, no que toca à inscrição matricial de bens em nome da herança indivisa, e, para o que aqui interessa, o 46.º n.º 3 do Código do Imposto do Selo).

Tendo o órgão decisor do procedimento de reclamação graciosa endereçado as notificações da decisão final ao representante da herança, através da utilização da expressão “B...- CABEÇA DE CASAL DA HERANÇA DE”, as mesmas afiguram-se correctamente efectuadas.

Situando o Requerente em meados de Julho de 2024, a recusa de entrega pelo funcionário do ponto CTT, tal como expressamente refere no artigo 8.º da PI de pronúncia arbitral, não se compreende que só volvidos 7 meses, tivesse feito o pedido de notificação da decisão, pelo que se conclui pela extemporaneidade da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral efectuado em 24 de Junho de 2025.

Por impugnação:

- Na factualidade subjacente, a herança deixada por B..., comportava por um lado, os bens participados na PIS .º ..., espelhados nas verbas 1 a 16 e 22, cuja transmissão gratuita se encontrava sujeita a imposto do selo pela verba 1.2 da Tabela Geral, de acordo com o estabelecido nas normas de incidência objetiva do CIS, e por outro, bens cuja transmissão gratuita não estava sujeita a IS, como é o caso das aplicações em fundos de investimento e seguros constantes das apólices elencadas na Relação de Ativos e Passivos emitida pelo Novo Banco em 19-05-2021.

O Requerente enquanto cabeça de casal da herança está obrigado ao cumprimento dos legados instituídos, competindo-lhe a título de herdeiro, o remanescente daquela herança.

A herança não se subsume apenas ao património sujeito a Imposto do Selo, compreendendo todos os bens deixados pelo autor da sucessão, estejam ou não sujeitos a imposto enquanto objecto de transmissão gratuita.

Deduzidos os legados no montante total de € 457.554,74, relativo às quantias legadas (€ 430.000,00), à viatura (€ 24.017,50) e ao prédio rústico (€ 3.537,24), o valor remanescente (de € 991.031,07), irá ser deferido ao Requerente a título de herança.

Uma vez expurgado do valor dos legados, o valor global a deferir a título de herança remanescente ao herdeiro e ora Requerente, passou a ser de € 991.031,07, correspondendo 422.855,54, à transmissão gratuita de bens não sujeita e € 568.175,53 à parte sujeita.

Nesta conformidade, constata-se que o montante de imposto do Selo constante da liquidação n.º ... (€ 56.871,55), liquidado à herança deferida ao Requerente, se mostra correcto e devido, não configurando de forma alguma uma situação de duplicação de colecta relativamente ao valor total liquidado aos legatários (€ 24.220,00), porquanto reportada apenas ao remanescente da herança, deferida ao herdeiro já depois de cumpridos todos os legados

Conclui, pois, a Requerida no sentido de se dever manter o acto em causa.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. A Requerida suscitou a excepção de caducidade do direito de acção que se apreciará de seguida, não tendo sido invocadas outras que obstem à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- Matéria de facto

A) Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) Em 1-05-2021 faleceu B..., na situação de viúvo sem. deixar ascendentes nem descendentes.
- b) Deixou testamento, outorgado em 28-06-2019, no qual instituiu os seguintes seis legados:
 - i Prédio rústico inscrito sob o artigo ..., da freguesia de ... e... (...) a favor de G...;

- ii A quantia de 150.000,00 € a favor de H...;
 - iii A quantia de 50.000,00 € a favor de C...;
 - iv A quantia de 50.000,00 € a favor de D...;
 - v A quantia de 30.000,00 € a favor de E...;
 - vi A quantia de 150.000,00 € e o veículo automóvel, com a matrícula ..., a favor de F... .
- c) No mesmo testamento o falecido designou como seu herdeiro, relativamente ao remanescente dos seus bens, o aqui Requerente.
- d) Em 23-07-2021, o Requerente, na qualidade de cabeça de casal da herança do falecido, entregou Declaração Modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas, da qual apenas constavam como beneficiários, além do aqui Requerente, as legatárias F... e G... .
- e) Em 29-10-2021, o Requerente apresentou nova Declaração Modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas, com rectificação da matrícula da viatura legas referida em b).
- f) Em 10-11-2021, o Requerente apresentou nova Declaração Modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas, com rectificação do valor depositado numa conta bancária.
- g) Em 22-12-2021, o Requerente apresentou nova Declaração Modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas, rectificativa, com indicação dos legados e legatários em falta.
- h) Resulta desta última participação que o valor global dos bens integrantes da herança sujeitos a imposto do selo ascendeu a 566.815,41 €.
- i) Além dos bens sujeitos a imposto do selo e discriminados na participação referida em g), a herança integrava ainda créditos, então não sujeitos àquele imposto – fundos e seguros de investimento – no valor de 852.855,54 €.
- j) O valor total dos legados mencionados em b) ascendeu a 430.000,00 €.

- k) Em resultado da apresentação das aludidas Declarações Modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas, a AT procedeu à emissão das seguintes liquidações de imposto do selo:
- i Liquidação n.º 2021..., em 23-07-2021, no valor de 56.081,21 €.
 - ii Liquidação n.º 2021..., em 29-10-2021, no valor de 56.081,21 €, com valor zero a pagar.
 - iii Liquidação n.º 2021..., em 10-11-2021, no valor de 56.681,54 €, com valor a pagar de 600,33 €.
 - iv Liquidação n.º 2021..., em 22-12-2021, em nome de C..., no valor de 5.000,00 €.
 - v Liquidação n.º 2021..., em 22-12-2021, em nome de D..., no valor de 5.000,00 €.
 - vi Liquidação n.º 2021..., em 22-12-2021, em nome de E..., no valor de 3.000,00 €.
 - vii Liquidação n.º 2021..., em 22-12-2021, em nome de F..., no valor de 17.401,75 €.
 - viii Liquidação n.º 2021..., em 22-12-2021, em nome de A..., no valor de 17.401,75 €.
- l) As liquidações de imposto do selo foram pagas.
- m) Em 31-03-2022 o Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de n.º 2021..., a qual foi instaurada sob o n.º ...2023... .
- n) No procedimento de reclamação graciosa foi proferido, em 03-07-2024, pelo Director Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de delegação de competências, despacho de indeferimento com os seguintes fundamentos:
1. Contesta o reclamante que o montante relativo aos legados não deveria acrescer à relação de bens, mas sim subtraído ao valor da relação de bens e, conseqüentemente, da liquidação de imposto de selo.
 2. De acordo com o disposto no art. 2068º CC, a herança responde, entre outros, pelo cumprimento dos legados.
 3. Assim, para o seu cumprimento, será tomado em consideração a totalidade dos bens que compunham a herança, a qual era composta por bens imóveis (com um valor global de € 132.627,97), por bens móveis (com um valor global de e 43.038,99), por um cheque de reembolso de IRS com o valor de € 1.900,12, por quantias monetárias existentes em contas bancárias (com um valor global de € 418.163,19) e em diversos fundos e seguros de investimento (com um valor global de € 852.855,54), traduzindo-se num valor global de herança de € 1.448.585,81.

o) A AT expediu duas notificações por correio registado com aviso de recepção em,

LGT, não assiste ao reclamante o direito a juros indemnizatórios.

4. No caso em apreço, foram legados bens específicos, nomeadamente o imóvel inscrito na verba nº 1, com o valor de € 3.537,24, e a viatura inscrita na verba nº 5, com o valor de € 24.017,50, valores estes que foram subtraídos ao valor da herança, remanescendo 1.421.031,07.

5. Relativamente aos legados em dinheiro, num total de € 430.000,00 o testamento não especifica a forma como os mesmos seriam satisfeitos, tendo se der tomada em consideração a totalidade dos remanescentes bens que compunham a herança e não exclusivamente o saldo das contas bancárias, como pretendido pelo reclamante, o qual nem sequer seria suficiente para o seu cumprimento.

6. Questão diferente e que com a mesma não se confunde, é o apuramento do valor tributável, para efeitos da liquidação de imposto de selo e que aqui foi contestada.

7. O apuramento do valor do imposto incidiu sobre a totalidade dos bens a ele sujeitos (móveis, imóveis e quantias monetárias), excluindo por não sujeito os valores constantes dos fundos/seguros de investimento, nos termos da al. b), do nº 5 do art. 1º CIS.

8. Por estarem sujeitos a imposto, foram os legados em dinheiro elencados para efeitos de tributação, sendo que, não estando expressamente determinada e comprovada a forma do seu cumprimento, não poderá, como pretendido, o valor dos mesmos ser subtraído ao valor tributável dos demais bens cuja transmissão está sujeita a imposto de selo.

9. Assim, não no merece qualquer reparo a liquidação reclamada, sendo que a mesma reflete a subtração dos legados que o testamento expressamente identifica e que constam das verbas nºs 1 e 5 da participação, sendo o remanescente, herdado pelo aqui reclamante, devidamente tributado nos termos legalmente previstos.

10. Quanto à tributação dos legados, foi a mesma efetuada aos legatários, nos termos do art. 15º, nº 5 CIS, pelo que nada há a referir quanto a este ponto.

11. Mais se informa que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da respectivamente, 06-07-2024 e 31-07-024, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa dirigidas a “B...– cabeça de casal da herança, as quais não foram recepcionadas. tendo sido devolvidas ao remetente.

p) O Requerente obteve certidão do despacho de indeferimento da reclamação graciosa em 27-03-2025.

B) Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada, não impugnada, que aqui se dá por reproduzida e, de modo particular, do processo administrativo junto aos autos.

- Matéria de Direito

EXCEPÇÃO DE CADUCIDADE DO DIREITO DE ACÇÃO

Veio a Requerida arguir a excepção de caducidade do direito de acção, alegando, em suma, que esta ocorreu para além do prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT, em virtude de a invocada notificação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa ter sido efectuada – porque correctamente endereçada – nos termos legais.

Em resposta a tal excepção veio o Requerente opor-se à apreciação de tal excepção por entender ter a Resposta sido intempestivamente apresentada.

Começando pela questão suscitada pelo Requerente, dir-se-á que o seu pedido é manifestamente infundado.

E assim é, porque, por um lado, é indiscutível que a Resposta foi tempestivamente apresentada. Com efeito, como bem refere o Requerente, o despacho para apresentação de resposta foi notificado à Requerida em 03-09-2025, cuja presunção de notificação ocorreu no dia 8 seguinte, por força do disposto no artigo 248º, nº 1 do CPC, aplicável exi vi nº 2 do artigo 20º do CPPT e n.º 1 do artigo 29º do RJAT.

E, por um lado, ainda que assim não fosse, a caducidade do direito de requerer a constituição do tribunal arbitral, é uma excepção dilatória que determina a absolvição da instância da Requerida, nos termos do disposto, por força do artigo 29º, n.º 1 do RJAT, nos artigos 278.º, n.º 1, al. e), 576.º, n.º 2 e 577.º, todos do CPC e artigo 89.º, n.º 4, alínea k), do CPTA. Excepção dilatória essa que por ser de conhecimento officioso, como estabelece o n.º 2 deste último preceito, sempre seria desnecessária a sua invocação por parte Requerida.

Deve, por isso, a Resposta apresentada pela Requerida manter-se nos autos.

Vejamos, então, se se verifica a excepção de excepção de caducidade do direito de acção.

Alega a Requerida que ao ter endereçado o despacho de indeferimento da reclamação – que constitui o objecto imediato do presente pedido arbitral - à herança, representada pelo cabeça de casal, a AT actuou no cumprimento da lei, pelo que o Requerente se tem por notificado do mesmo nos termos do n.º 5 do artigo 39º, o que implica ser intempestivo o pedido arbitral.

Sucedem que a liquidação de imposto do selo impugnada não tem como sujeito passivo a herança indivisa, que o cabeça de casal representa, mas os beneficiários da herança, entre eles, o próprio cabeça de casal e ora Requerente.

Com efeito, os sujeitos passivos do imposto do selo nas transmissões gratuitas são as pessoas singulares para quem se transmitam os bens.

A tal circunstância não obsta o facto de a responsabilidade pelo pagamento do imposto recair sobre a própria herança, como impõe o artigo 2º, nº 2, alínea a) do CIS e, por tal motivo, o documento de cobrança ser extraído em nome do autor da herança com o aditamento “*Cabeça de casal da herança de*” e identificado pelo número fiscal que for atribuído à herança, nos termos do artigo 81º do CIMI, como determina o n.º 3 do artigo 46º do CIS.

No caso em apreço, o Requerente apresentou a reclamação graciosa em nome próprio, relativamente a imposto de que é sujeito passivo, enquanto beneficiário da herança, e não em representação desta.

Foi, aliás, assim que o Requerente se identificou na reclamação graciosa que apresentou, tendo indicado o seu número fiscal de contribuinte e não o da herança.

É, pois, incontestável que o despacho de deferimento ou indeferimento dessa mesma reclamação lhe teria de ser necessariamente endereçado em nome pessoal e não à herança por ele representada enquanto cabeça de casal.

É inegável que o Requerente não foi pessoalmente notificado, nos termos previstos no CPPT – designadamente pelos artigos 38º e 39º - da decisão final proferida no âmbito de tal reclamação graciosa (nem a Requerida contesta tal factualidade, pois apenas invoca que o deveria ter sido enquanto representante, como cabeça de casal, da herança).

Motivo pelo qual se tem de considerar que o envio da segunda carta registada com aviso de recepção, nos termos do n.º 5 do artigo 39º do CPPT, não teve a virtualidade de confirmar a sua notificação.

Daí que só com a obtenção da certidão do despacho de indeferimento da reclamação graciosa – em 27-03-2025 – se tenha o mesmo por notificado.

E, por esse facto, o pedido arbitral é tempestivo por ter sido apresentado no prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.

Improcede, desse modo, a invocada excepção de caducidade do direito de acção.

DA DUPLICAÇÃO DE COLECTA

Alega o Requerente ter efectuado o pagamento de imposto do selo sobre a transmissão da totalidade dos bens do falecido (o que incluía os valores dos legados – em dinheiro - deixados aos contribuintes C..., D..., E... e F...), os quais se encontravam incluídos no valor total de 49.029,54 € por ele pago em resultado da quarta e definitiva participação de bens que efectuou.

Tendo os legatários C..., D..., E... e F..., por sua vez, procedido ao pagamento do imposto do selo que lhes foi liquidado individualmente, com o desconto subjacente ao pronto pagamento, nos valores de, respectivamente, 4.325,00 €, 4.325,00 €, 2.595,00 €, 12.975,00 €.

Tendo daí resultado uma situação de duplicação de colecta.

Vejamos se a duplicação de colecta é fundamento de pedido arbitral, na medida em que também o possa ser para o processo de impugnação judicial, tendo presente que aquela é taxativamente admitida mas como fundamento de oposição à execução fiscal.

Diz-se no Ac. TCA Sul de 20-02-2020 – Proc. 2059/10.3BELRS: *“A duplicação de coleta encontra-se normalmente prognosticada como uma causa de inexigibilidade da obrigação tributária e não como vício do ato tributário, já que ocorre quando, estando paga 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 (cfr. artigo n.º 205.º do CPPT), e por conseguinte é fundamento de oposição (cfr. artigo n.º 204 n.º 1 al. g) do CPPT) porém, pode ser aceite como fundamento de impugnação quando consubstancia uma ilegalidade que afeta a validade do ato de liquidação (artigo 78.º n.º 6 da LGT) , nomeadamente nas situações em que o ato de liquidação (impugnado) ocorre em momento em que já se verifica cobrada a quantia por este apurada, por ter constituído matéria coletável num ato de liquidação anterior”.*

Perfilhando tal entendimento, face ao modo como o pedido arbitral está configurado, afigura-se como admissível o presente pedido arbitral, com o alegado fundamento.

Rebatendo a invocada duplicação de colecta, a Requerida alega que a herança deixada por B..., comportava por um lado, os bens participados nas respectivas declarações e cuja transmissão gratuita se encontrava sujeita a imposto do selo pela verba 1.2 da Tabela Geral, e por outro lado, bens cuja transmissão gratuita não estava sujeita a IS, como é o caso das aplicações em fundos de investimento e seguros, pelo que o valor total da herança ascenderia a 1.448.585,81 €.

Para daí concluir que, pelo facto de a herança não se subsumir apenas ao património sujeito a Imposto do Selo (compreendendo todos os bens deixados pelo autor da sucessão, estejam ou não sujeitos a imposto enquanto objeto de transmissão gratuita), uma vez deduzidos os legados no montante total 457.554,74 €, relativo às quantias legadas 430.000,00 €, à viatura 24.017,50 € e ao prédio rústico 3.537,24 €, o valor remanescente (nesse caso, de 991.031,07 €), deveria ser deferido ao Requerente a título de herança. Deste valor, 568.175,53 € estariam sujeitos a Imposto do Selo e os restantes 422.855,54 €, não seriam objecto de tributação por não estarem no âmbito de sujeição do imposto.

Concluindo no art. 45º do seu articulado: *“se a herança comportasse unicamente os bens constantes da PIS, todos eles sujeitos a tributação pela verba 1.2 da tabela geral de Imposto*

do Selo, o valor utilizado no cumprimento dos legados seria forçosamente deduzido do valor total dos bens constante da PIS e que já havia sido tributado na esfera da herança antes de identificados os restantes legados e legatários”.

Ou seja, se a herança não comportasse as aplicações financeiras não sujeitas a Imposto do Selo, a posição defendida pelo Requerente seria adequada, mas pelo facto de aquelas existirem já não será assim.

Avança-se, desde já, que não podemos acompanhar a posição defendida pelo Requerente.

Para alcançar tal conclusão há que ter em consideração, desde logo, que a herança poderia inclusivamente não incluir quaisquer disponibilidades em contas bancárias para fazer face aos legados em dinheiro e tal circunstância não obstará a que os mesmos fossem cumpridos.

Com efeito, determina o artigo 2068.º do Código Civil que, entre a responsabilidade da herança, está o cumprimento dos legados.

Daí que o cumprimento do legado incumba aos herdeiros, obviamente dentro das forças da herança, ficando estes sujeitos àquele na proporção dos respectivos quinhões (cf. artigo 2265º, n.º 1 e 3 do Código Civil).

Daí que a circunstância de existirem bens integrantes da herança cuja transmissão não está sujeita a imposto do Selo, não é obstáculo à sua consideração como forma de cumprimento dos legados. É que o cumprimento do legado pelos herdeiros não tem qualquer conexão com a sua sujeição, ou não, a imposto do selo.

Aliás, a seguir-se o entendimento sufragado pelo Requerente, apenas os bens sujeitos a imposto do selo responderiam pelo cumprimento dos legados, o que, como vimos, não tem acolhimento legal.

Com efeito, o Requerente pretende que o valor tributável do seu quinhão hereditário seja diminuído na exacta medida do cumprimento dos legados em dinheiro, por subtracção exclusiva aos bens sujeitos a imposto.

Para, desse forma, concluir que o mesmo facto foi tributado duas vezes: na esfera dos próprios legatários e por si próprio.

Mas como vimos, não será assim.

Responderá em igual medida ou, se se preferir, na mesma proporção, a totalidade do quinhão do Requerente, que nessa medida será reduzido com as disponibilidades sujeitas a imposto e com as não sujeitas.

Daí que a matéria colectável que o Requerente alega dever ser tributada na sua esfera nunca poderia ser a que pretende.

Invoca o Requerente a existência de duplicação de colecta na liquidação impugnada.

Haverá duplicação de colecta, de acordo com o artigo 205.º do CPPT “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”.

Ou seja, como se diz no Acórdão STA de 08-06-2022 – Proc. 0915/11.0BEBRG:

- “A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta.

Considerada uma heresia dentro do sistema fiscal, a duplicação de colecta implica a verificação de três identidades: do facto, do imposto e do período. (...)

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 (cfr. Ac. S.T.A. - 2ª.Secção, 25/10/78, Acs. Douts., n.º.207, pág.391; Ac.S.T.A. - 2ª.Secção, 12/07/2006, rec.126/06; Ac. S.T.A. - 2ª.Secção, 23/10/2019, rec.492/16.6BELRA)”.

Donde resulta que “se do acervo fáctico dos autos, resulta que os rendimentos foram auferidos pelo sujeito passivo A, em vez do sujeito passivo B, que os declarou, ainda que erradamente, e

se a AT não é lesada em qualquer quantia visto que o rendimento coletável do agregado familiar é o mesmo, então tal deve determinar a anulação do ato tributário, porquanto a interpretação da questão não pode ater-se, singela e redutoramente, na formalidade do ato, mas sim à substancialidade da tributação” (Ac. TCA Sul de 24-06-2021 – Proc. 63/10.0BLRS).

Resulta do exposto que tal não se verifica no caso sub judice, uma vez que não ocorre unicidade do facto tributário, como resulta dos factos provados, por não haver coincidência plena entre os factos tributários considerados ou, pelo mesmo, ser diferente a natureza como os mesmos são considerados na liquidação impugnada e como o Requerente pretendia que esta fosse efectuada.

Acresce que, analisando a substancialidade da tributação, facilmente se conclui não existir a invocada duplicação de colecta.

Razão pela qual, o pedido deverá improceder.

Fica, desse modo, prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 24.220,00 € (vinte e quatro mil, duzentos e vinte euros) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem

Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.530,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 15-01-2026

O Árbitro

(António A. Franco)