

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 223/2015-T**

**Tema: IRS - Mais-valias - Art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro**

## Decisão Arbitral

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Ricardo Marques Candeias e Luís Menezes Leitão, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

### I – RELATÓRIO

1. No dia 30 de Março de 2015, A..., com o NIF ..., e B..., com o NIF ..., casados e com domicílio na Rua ..., ..., ..., ... .., C..., com o NIF ..., e D..., com o NIF ..., casados e com domicílio na Avenida ..., ..., ..., ... Porto, e E..., com o NIF ..., com domicílio na Rua ..., ..., ... Porto, (doravante, «Requerentes»), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos dos seguintes actos:
  - a. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 51.297,16, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças de Matosinhos ..., por referência ao ano de 2013 dirigida aos aqui requerentes A... e B...;

- b. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 52.507,20, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças do Porto ..., por referência ao ano de 2013, dirigida aos aqui requerentes C... e D...;
  - c. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 48.149,95, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças do Porto ..., por referência ao ano de 2013, dirigida à aqui requerente E....
2. Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, que os referidos actos enfermam de errada aplicação do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 e de ilegalidade no apuramento do ganho sujeito a tributação, violando o disposto no n.º 2 do art.º 103.º da CRP, e nos artigos 8.º, 11.º e 55.º da LGT e art.º 45.º do CPPT.
  3. No dia 31-03-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 26-05-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 11-06-2015.
  7. No dia 07-07-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.

8. Atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos e que não existia matéria de excepção sobre as quais as partes carecessem de se pronunciar, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º do RJAT, dispensou-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e foi facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas.
9. Não tendo sido apresentadas alegações escritas, foi, no dia 24-09-2015, fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final.
10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- Em 2014, os Requerentes entregaram as respectivas declarações mod. 3 de IRS relativas a 2013, na qual declararam a alienação de participações sociais.
- 2- Nas referidas declarações, os primeiros e segundos Requerentes, declararam o seguinte:

Data Alienação	Valor Alienação	Data Aquisição	Valor Aquisição
Junho/2013	€ 1.600.000,00	Fevereiro/1985	€ 5.566,58
Junho/2013	€ 1.733.200,00	Janeiro/1988	€ 9.509,58
<b>Total</b>	<b>€ 3.333.200,00</b>		<b>€ 15.076,16</b>

3- Na declaração respectiva, a terceira Requerente declarou o seguinte:

Data Alienação	Valor Alienação	Data Aquisição	Valor Aquisição
Junho/2013	€ 1.600.000,00	Fevereiro/1985	€ 5.566,58
Junho/2013	€ 1.733.400,00	Janeiro/1988	€ 9.510,83
<b>Total</b>	<b>€ 3.333.400,00</b>		<b>€ 15.077,41</b>

- 4- No âmbito da análise da declaração, efectuada em sede de controlo e verificação dos elementos declarados, foram os Requerentes notificados, em Junho de 2014, para comprovar a data de aquisição das participações.
- 5- Os Requerentes apresentaram resposta, indicando que as referidas participações sociais da sociedade F... SA haviam sido adquiridas em duas tranches – em 1985 e em 1988.
- 6- Foi doado a cada um dos Requerentes, em 21.02.1985, através de escritura de divisão e cessão de quotas, 8% do capital social da referida sociedade.
- 7- Em 1988, ao primeiro e a segunda Requerentes foram doados 8.667%, e à terceira Requerente 8.666%, do capital social da referida sociedade.
- 8- Estas últimas doações versaram apenas sobre a nua-propriedade daqueles bens, uma vez que no mesmo acto foi reservado o usufruto vitalício a favor do pai dos Requerentes, G....
- 9- Em 03 de Abril de 2012 verificou-se o óbito do referido G....
- 10- Em 25 de Junho de 2013, os Requerentes alienaram a totalidade das suas participações sociais, pelo montante de € 9.600.000,00.
- 11- Uma vez que o valor do usufruto dos referidos bens não constava da declaração de rendimentos como estando sujeita a imposto, foram os requerentes notificados, para efeitos de audição prévia, dos projectos de relatório dos procedimentos inspectivos, os quais fundamentavam as correcções propostas.
- 12- Em Outubro de 2014, em sede de resposta ao direito de audição, os Requerentes apresentaram documentação que deveria ser tida em consideração de modo a

- reformular o cálculo da mais-valia apurada, em obediência ao disposto no art. 43º n.ºs 3 e 4 do CIRS.
- 13- Por despacho de 07-11-2014 do Chefe de Divisão ..., dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, notificado aos Requerentes, foi sancionado o Relatório Final de Conclusões do procedimento inspectivo.
- 14- A liquidação de Imposto do Selo n.º ... de 2013/10/16 foi corrigida, tendo sido emitida a liquidação adicional daquele imposto n.º ... de 2014/09/23, na qual consta como valor tributável de cada uma das verbas n.ºs 18, 19 e 20 da relação de bens, relativas à aquisição do usufruto das participações sociais na sociedade F..., ... S.A., NIF ..., a importância de €154.971,67, correspondente a 30% do valor atribuído àquelas participações (516.572,24x30%).
- 15- Aquela importância de €154.971,67 foi considerada pela AT como valor de aquisição, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do Código do IRS.
- 16- Tendo em conta que a alienação das participações sociais em causa ocorreu em 2013/06/25 e a aquisição da parte daquelas participações correspondentes ao usufruto ocorreu em 2012/04/03, não aplicou a AT correção monetária ao referido valor de aquisição.
- 17- Assim, considerou a AT que o valor da mais-valia não declarada pelos Requerentes, no anexo G da respectiva declaração de rendimentos relativa ao ano 2013, ascendia à diferença entre 30% do valor declarado de venda, e o referido valor de €154.971,67.
- 18- Na sequência, foram emitidas as liquidações adicionais de IRS e de juros compensatórios, objecto do presente processo.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto 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 (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **B. DO DIREITO**

Em questão nos presentes autos está apreciar a legalidade dos actos tributários que integram o seu objecto, à luz dos vícios apontados pelos Requerentes, ou seja, errada aplicação do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 e ilegalidade no apuramento do ganho sujeito a tributação, violando o disposto no n.º 2 do art.º 103.º da CRP, e nos artigos 8.º, 11.º e 55.º da LGT e art.º 45.º do CPPT.

Vejamos então.

\*

Na abordagem das questões a solucionar nos autos, e seguindo a ordem utilizada pelos Requerentes no seu Requerimento inicial, haverá que, em primeiro lugar, aferir da sujeição a imposto dos factos tributários em causa – incremento patrimonial dos Requerentes, decorrente da alienação das participações sociais que possuíam –, tendo em conta que os mesmos ocorreram no ano de 2013.

Ora, à luz das normas em vigor em tal data, aquele incremento patrimonial será, inquestionavelmente, sujeito a IRS, nos termos dos artigos 43.º e ss. do Código respectivo.

Alegam, contudo, os Requerentes, que a referida sujeição será afastada pelo regime do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, que dispõe que:

*“Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.”*

Sustentam, em função desta norma, os Requerentes que terão adquirido as participações alienadas em 2013, nos anos de 1985 e 1988, antes, portanto da entrada em vigor do Código do IRS, aprovado pelo referido Decreto-Lei n.º 442-A/88, pelo que os ganhos resultantes da sua alienação, se deverão considerar não sujeitos a IRS.

Considera-se, todavia, que não lhes assiste, razão, no que diz respeito às participações sociais cuja nua-propriedade adquiriram em 1988, e na qual o respectivo usufruto se consolidou em 2012.

Assim, e desde logo, Aliás, nota-se que – necessariamente – os Requerentes concederão que adquiriram algo no ano de 2012, pela via sucessória, tanto que o fizeram constar, enquanto verbas n.ºs 18, 19 e 20 da relação de bens da respectiva herança, sendo incontestável que esse algo integra o quanto foi transmitido em 2013.

Por outro lado, a norma invocada pelos Requerentes, refere que não ficam sujeitos a IRS, para além do mais, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965 – o que era o caso das mais valias resultantes da alienação de participações sociais – desde que a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

Contudo, não é menos certo, que a norma em causa não nos dá um conceito do que se deva considerar “aquisição” para efeitos dela própria.

Esta questão, todavia, está já resolvida por jurisprudência do STA, da qual não se vislumbra motivo para dissidir, nos termos da qual “O conceito de transmissão adoptado pelo CIRS, para efeitos de tributação a título de mais-valias, coincide com o utilizado para

*efeitos de incidência de Imposto sobre sucessões e doações*”<sup>1</sup>, pelo que haverá, conforme decidido no Acórdão daquele Supremo tribunal de 18-01-2012, proferido no processo 0201/11, que entender que o CIRS “*pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita para efeitos de IRS com o que resulta do CIMSISDD, devendo entender-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto susceptível de servir de base de incidência a imposto sobre as sucessões ou doações, independentemente de o imposto ser, no caso, devido*”, e procurar, então, qual o conceito de transmissão do CIRS aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, para encontrar o conceito de transmissão utilizado por este<sup>2</sup>.

Ora, estando em causa aquisições gratuitas, quer em 1985, quer em 1988, será aqui de convocar a norma do artigo 43º, nº 2 do CIRS, na sua redacção original, que dispunha que:

*“Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre sucessões e doações.”*

Aplicando, assim, a jurisprudência do STA acima citada, conclui-se que no caso de aquisições gratuitas se deverá lançar mão, então, das normas do CIMSISDD, para averiguar se, para efeitos desse imposto ocorreu, ou não, uma transmissão gratuita.

Ora, dispunha o § 1.º do artigo 3.º do CIMSSISDD vigente aquando da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 442-A/88, que:

“Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens; e, assim, **não se verificará a transmissão** nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e **nas** sucessões

<sup>1</sup> Ac. do STA de 06-06-2007, proferido no processo 0155/07, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência referida sem menção específica de publicação.

<sup>2</sup> Diverge-se aqui, ligeiramente, do entendimento plasmado no referido Ac. do STA de 18-01-2012, na medida em que este – equivocadamente, julga-se – foi buscar o conceito de transmissão ao CIRS vigente no momento em que o usufruto se consolidou na sua propriedade. Com efeito, averiguar, face a uma norma do Decreto-Lei n.º 442-A/88, se, à data da entrada em vigor do CIRS estava, ou não, consumada uma aquisição, terá de ocorrer no quadro do ordenamento jurídico vigente à data daquela entrada em vigor, onde se terá de procurar a norma que dê resposta à questão sobre se, em tal data, estava, ou não, consumada a aquisição de determinado bem ou direito. Note-se, contudo, que na perspectiva da solução do caso concreto esta divergência não tem qualquer relevância, na medida em que, utilizando um ou outro critério, a solução será a mesma.

ou **doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada.**”

Mais dispunha o artigo 21.º do mesmo Código que:

“Quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto será liquidado pelo valor que os bens tiverem na altura em que o adquirente efectuar a consolidação da propriedade com o usufruto”.

Do quadro normativo exposto, interpretado à luz da jurisprudência citada, resulta que, para efeitos do disposto no art.º 5º, nº 1 do DL nº 442-A/88, de 30 de Novembro, apenas se deverá considerar como adquiridos anteriormente à entrada em vigor do CIRS, no caso das aquisições gratuitas, os bens ou direitos objecto de transmissões relevantes para efeitos de imposto sobre sucessões ou doações, pelo que, estando em causa doações separadas do usufruto, o que é o caso, ressalvadas algumas hipóteses previstas no art.º 21.º do CIMSISSD, que não relevam para o caso, só ocorre a transmissão com a consolidação da propriedade com o usufruto.

Deste modo, considera-se não assistir razão aos Requerentes, quando imputam aos actos tributários contra os quais se insurgem, a violação do art.º 5º, nº 1 do DL nº 442-A/88, de 30 de Novembro.

Não acarreta a solução encontrada, no que diz respeito à incidência do ganho dos Requerentes a IRS, igualmente, qualquer violação dos artigos 103.º/2 da CRP, e 8.º, 11.º da LGT, já que, como se afirmou no Ac. do STA de 18-01-2012, atrás citado, “*ao contrário do alegado pelos recorrentes, chega-se a esta solução, não por interpretação extensiva ou analógica de preceitos, mas antes por aplicação de preceitos para os quais o CIRS remete directamente (v. o artº 43º acima transcrito). Deste modo, não se mostra violada nenhuma das normas referidas na conclusão da alínea N)*”<sup>3</sup>.

\*

---

<sup>3</sup> A conclusão N), era a seguinte: “*Pelo exposto, não existe in casu nenhum facto tributário, nenhum facto que caia no âmbito de aplicação das normas de incidência tributária pelo que a liquidação impugnada é ilegal por violação, entre outros, do disposto nos arts. 103º e 165º da CRP, 10º, 44º e 45º do CIRS, 11º da LGT e 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro e como tal deve ser considerada pelo STA, com as legais consequências.*”.

Resolvida a questão da incidência, resta apreciar a questão da legalidade da quantificação da obrigação tributária aos Requerentes, que os mesmos também questionam<sup>4</sup>.

A este respeito, dispunha o CIRS-2013, vigente à data do facto tributário:

- No seu artigo 43.º/1: “O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.”;
- No seu artigo 45.º/1: “Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:
  - a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;
  - b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.”;
- No seu artigo 44.º/1: “1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.”.

Assim, para determinação do valor de aquisição dever-se-ia atender, nos termos do referido artigo 45.º/1/a), ao valor que tenha sido considerado, em 2012, para efeitos de liquidação de imposto do selo.

Ora, foi precisamente isto que a AT fez, tendo utilizado o valor da liquidação adicional de imposto do selo n.º 1967105 de 2014/09/23, como valor de aquisição.

Note-se que, qualquer erro que possa haver nessa liquidação (de imposto de selo) – e que aqui não cumprirá sindicar - terá de ser tratada autonomamente. Para efeitos de IRS, relevará, assim, o valor que, no momento da liquidação daquele imposto, for aquele que corresponda à liquidação de imposto do selo em vigor.

Já para a determinação do valor de venda, nos termos do artigo 44/1/f), deveria ser utilizado o valor da contraprestação obtida pela venda das participações cujo usufruto se consolidou, em 2012, na sua propriedade adquirida em 1988.

Todavia, não foi isso que a AT fez.

---

<sup>4</sup> Cfr. artigos 71.º e ss. do seu Requerimento inicial.

Com efeito, conforme resulta dos factos dados como provados, a AT considerou como valor de realização, 30% do valor recebido pelos Requerentes, como contrapartida da alienação dos respectivos direitos.

Falece-lhe, contudo, fundamento legal para tal.

Com efeito, a matéria colectável deveria ter sido determinada por meio de avaliação directa de acordo com o disposto no artigo 81.º da LGT, ou, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável do imposto, por meio de avaliação indirecta, nos termos do artigo 87.º/1/b) da LGT.

Ora, dentro das regras próprias do IRS, nada permite determinar o valor de realização do modo que a AT fez. Este tem de ser determinado – não de outra forma, mas – de acordo com o disposto na supra referida al. e) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS, não se afigurando aceitável a eleição de um critério abstracto, como o utilizado, a “falta de melhor”<sup>5</sup>, sem qualquer fundamente legal.

As normas concretamente aplicadas pela AT, não dizem respeito à matéria em causa. Com efeito, o CIRS apenas remete para o CIS, no que diz respeito ao valor de aquisição, e já não no que diz respeito a valor de realização.

Por outro lado, a remissão do CIS para o CIMI, no artigo 21.º daquele, parece restringir-se aos bens imóveis, já que será manifestamente desajustado (e como tal irrazoável) a aplicação das normas em causa quer aos bens móveis (por norma perecíveis muito mais rapidamente do que os imóveis; pense-se num automóvel, p. ex.), quer aos direitos.

Por fim, a norma do CIMI aplicada pela AT na sequência da referida remissão – artigo 13.º do CIMI - fixa o valor da nua-propriedade e não do usufruto; ora, a nua-propriedade foi adquirida antes da entrada em vigor do CIMT, pelo que, não só a aplicação de regras deste a factos de 1988 se apresenta como altamente questionável, como, mesmo que não o fosse<sup>6</sup>, o certo é que o facto de o usufruto poder valer 30% do valor da nua-propriedade em 1998, nada diz sobre o valor desse mesmo direito em 2013.

---

<sup>5</sup> Cfr. fls. 8 dos RIT's.

<sup>6</sup> Como ocorreria no caso de a AT ter aplicado – como sugeriu mas não aconteceu – as normas correspondentes do CIMSISD (regra 4.ª do artigo 31.º; cfr. fls. 9 dos RIT's).

Não se verifica, assim, a todos os níveis, qualquer fundamento legal para a determinação do valor de realização, operada pela AT, devendo, por isso, e na medida em que o Tribunal não se pode substituir à AT na prática de actos tributários, serem anulados os actos tributários objecto do presente processo arbitral.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

a) Anular os seguintes actos tributários:

- i. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 51.297,16, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças de Matosinhos ..., por referência ao ano de 2013 dirigida aos aqui requerentes A... e B...;
- ii. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 52.507,20, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças do Porto ..., por referência ao ano de 2013, dirigida aos aqui requerentes C... e D...;
- iii. Liquidação adicional de IRS, e juros, no valor de € 48.149,95, com o n.º 2014 ..., emitida pelo Serviço de Finanças do Porto ..., por referência ao ano de 2013, dirigida à aqui requerente E....

b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 151.954,31, 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 RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.672.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

28 de Outubro de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(vencido nos termos da declaração de voto anexa)

(Luís Menezes Leitão)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Marques Candeias)

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei contra a posição que fez vencimento

Considero, em primeiro lugar, que não se poder interpretar o art. 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 a partir do o § 1.º do artigo 3.º do CIMSSISSD. Em consequência, entendo que só a aquisição da nua propriedade por doação antes da entrada em vigor do Código do IRS releva para efeitos da exclusão da tributação no âmbito da categoria G, não estando excluída a parte correspondente à aquisição do usufruto, que ocorreu em data posterior.

Considero por isso que foi correcta a decisão da Autoridade Tributária em excluir da tributação apenas o valor correspondente à alienação da parte que imputou à nua propriedade, considerando não excluída a parte respeitante ao usufruto, pelo que teria indeferido o pedido de anulação das liquidações adicionais de IRS.

A posição que fez vencimento reconhece a falta de razão do sujeito passivo, quanto pretende que estes ganhos não estariam sujeitos a tributação, mas dá-lhe pretensamente razão quanto à errada quantificação desse mesmo ganho, por entender que o ganho deveria ser determinado por avaliação directa ou indirecta.

Não vemos, porém, que seja necessário proceder a essa avaliação, nem tal foi sustentado pelo sujeito passivo, parecendo-nos perfeitamente aceitável o critério utilizado pelo Autoridade Tributária para determinação do valor de realização, o qual tem base legal, sendo que único vício que o sujeito passivo a esse critério é a falta de fundamentação, o que não consideramos que se verifique.

Por esse motivo, votei vencido o presente acórdão.

O Árbitro Vogal