

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 56/2013 -T

Tema: IRS - regime transitório da categoria G, partilha

Decisão Arbitral

Processo arbitral n.º 56/2013-T

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)

As árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro-presidente), Dra. Susana Soutelinho e Dra. Filipa Barros (árbitros vogais), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 30 de Maio de 2013, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A, adiante “Requerente”, contribuinte fiscal número (...), residente na (...), vem, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”¹, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de IRS, n.º 2012 (...), e de juros compensatórios, sob o n.º 2012 (...), com referência ao ano 2008, no montante total constante do documento de cobrança n.º 2012 (...), de € 80.616,78.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, autora dos actos tributários, e sucessora da anterior Direcção-Geral dos Impostos.

A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, no essencial, que a alienação do prédio rústico ocorrida em 2008, e que se encontra subjacente aos actos tributários

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

impugnados, não está sujeita a IRS por força do regime transitório da categoria G, previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro². Com efeito, o mesmo foi adquirido por óbito de seu pai, em 1965, e de sua mãe, em 1986, ou seja, antes da entrada em vigor do Código do IRS, não sendo a partilha, datada de 1991, dotada de efeitos constitutivos. Mais refere que no âmbito da partilha, recebeu tornas, não as tendo pago, pelo que, sendo a diferença verificada em seu desfavor (diminuição e não acréscimo patrimonial), por esse facto também não ocorreria sujeição a IRS.

1.2. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu por impugnação. Considera que com a partilha a Requerente “adquiriu metade indivisa do prédio que não lhe pertencia” e que a mesma constitui um facto aquisitivo novo, diferente da aquisição por morte dos ascendentes, em 1965 e 1986, concluindo pela absolvição do pedido.

1.3. No dia 20 de Setembro de 2013 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido prescindidas as alegações orais (cf. Acta da Reunião do Tribunal Arbitral Colectivo).

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

² Diploma que aprovou o Código do IRS.

3. FUNDAMENTAÇÃO

Discute-se na presente acção o efeito constitutivo da partilha, designadamente se esta configura um momento autónomo de aquisição, para efeitos de aplicação do regime transitório das mais-valias, constante do artigo 5.º do diploma que aprovou o Código do IRS, ou se o facto aquisitivo se reporta antes e apenas (retroagindo) ao momento do óbito e da abertura da sucessão mortis causa.

3.1. Matéria de facto

Para apreciação desta questão importa ter em conta os seguintes factos, provados com base nos elementos constantes do processo:

1.º

A Requerente herdou de seu pai, (...), falecido em 25 de Abril de 1965, e de sua mãe, (...), falecida em 12 de Outubro de 1986, entre outros bens, o prédio rústico denominado (...), sito na freguesia e concelho da Golegã, com a área total de 93.960 m², descrito na Conservatória da Golegã sob o número (...) e inscrito na respectiva matriz sob o artigo (...) da secção (...), com o valor tributável de € 1.141,34 – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...). do Processo Administrativo (“PA”), ficheiro 2; cópia da escritura de partilha (oitavo imóvel do documento complementar), a fls. 14 e segs. do PA e Doc. 5 junto com o pedido arbitral; cópia da escritura de declaração de sucessão, a fls. 6 e segs. do PA (Doc. 3); e cópia da escritura de habilitação, a fls. 12 e segs. do PA (Doc. 4).

2.º

Em 19 de Dezembro de 1991, a Requerente e a sua irmã, (...), na qualidade de únicas herdeiras de seus pais, procederam à partilha da herança, tendo sido adjudicado à Requerente o prédio acima identificado, a que correspondia o artigo (...) da secção (...) da freguesia da Golegã – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...). do PA; cópia da escritura de partilha (oitavo imóvel do documento complementar), a fls. 14 e segs. do PA e Doc. 5 junto com o pedido arbitral; cópia da escritura de declaração de sucessão, a fls. 6 e segs. do PA (Doc. 3); e cópia da escritura de habilitação, a fls. 12 e segs. do PA (Doc. 4).

3.º

Em consequência da partilha, a Requerente recebeu tornas da sua irmã, por lhe terem sido adjudicados bens de valor inferior ao que lhe cabia pela sua quota ideal na herança – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA; cópia da escritura de partilha (oitavo imóvel do documento complementar), a fls. 14 e segs. do PA e Doc. 5 junto com o pedido arbitral.

4.º

Derivado do atravessamento do prédio acima referido pela estrada, com cedência de área para construção da mesma, ocorreu a alteração na matriz, tendo o correspondente artigo (...) da secção (...) da freguesia e concelho da Golegã dado origem aos actuais artigos (...) da secção (...), também da freguesia e concelho da Golegã – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. (...)e segs. do PA.

5.º

O prédio rústico inscrito sob o artigo (...) da secção (...) tinha a área de 24.160m² e o valor patrimonial de € 224,45 – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

6.º

Em 3 de Dezembro de 2008, a Requerente alienou o prédio rústico inscrito sob o artigo matricial (...) da secção (...), freguesia e concelho da Golegã, pelo valor de € 750.000,00 – cf. cópia da escritura de compra e venda junta ao pedido arbitral (Doc. 2).

7.º

A referida alienação não foi indicada pela Requerente na Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano 2008 e submetida em 25 de Maio de 2009 – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

8.º

A Requerente foi notificada pelo ofício n.º (...), de 5 de Abril de 2012, remetido por via postal registada, para apresentar comprovativos da data e valor de aquisição do imóvel alienado, na sequência de uma acção de fiscalização de actos notariais susceptíveis de produzir rendimentos tributáveis em IRS – procedimento de inspecção interna n.º (...), da Direcção de Finanças de Santarém – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

9.º

Em 17 de Abril de 2012, a Requerente submeteu a Declaração Modelo 3 de IRS de substituição, nela incluindo o Anexo G1 (mais-valias não tributadas) onde inscreveu a alienação do prédio rústico inscrito sob o artigo matricial (...) da secção (...), freguesia e concelho da Golegã, pelo valor de € 750.000,00 – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

10.º

Em 18 de Abril de 2012, a Requerente apresentou junto da Requerida os seguintes documentos comprovativos:

- (a) Escritura de declaração de sucessão lavrada em 1965-10-27 no Cartório Notarial da ...;
- (b) Escritura de habilitação lavrada em 1987-06-03 no Cartório Notarial de ...;
- (c) Escritura de partilha lavrada em 1991-12-19 no 1.º Cartório Notarial de ..., – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

11.º

Em resultado da referida acção inspectiva – procedimento de inspecção interna n.º (...), da Direcção de Finanças de Santarém – a Requerente foi notificada, por ofício datado de 13 de Setembro de 2012, do Projecto de Correções relativo a IRS do ano 2008, não tendo exercido o direito de audição – cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) 2 MV a fls. 46 e segs. do PA.

12.º

Por ofício datado de 31 de Outubro de 2012, foi a Requerente notificada da decisão final da acção inspectiva, que preconiza a liquidação de IRS e contém os seus fundamentos, sobre a qual recaiu despacho concordante da Chefe de Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de Santarém (por delegação do Director de Finanças), em 30 de Outubro de 2012 – cf. ofício de notificação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) MV a fls. 45 e segs. do PA.

13.º

Como fundamentos da liquidação de IRS refere a Informação da Direcção de Finanças de Santarém:

- “Em 1965-04-25 faleceu (...), no estado de casado com (...) sob o regime de comunhão de bens, tendo deixado como únicas e universais herdeiras suas filhas, (...) e (...).
- Em 1986-10-12 faleceu (...), viúva, tendo deixado como herdeiras as referidas (...) e (...).
- Através da escritura de partilhas lavrada em 1991-12-19 no 1.º Cartório Notarial de ..., a contribuinte A... e sua irmã, procederam à partilha dos bens que ficaram por óbito de seus pais.
- A herança era composta por 19 verbas e o imóvel em causa neste processo é o artigo rústico (...) da secção (...) da freguesia da Golegã (verba 8) que foi adjudicado na totalidade ao contribuinte A.
- Assim, o contribuinte A adquiriu o imóvel em três momentos:
 - **1.º momento** - por óbito de (...) em 1965-04-25 – ¼
 - **2.º momento** - por óbito de (...) em 1986-10-12 – ¼
 - **3.º momento** - pela partilha em 1991-12-19 – ½

1.º momento e **2.º momento** - Dadas as datas de aquisição apuradas, é aplicável o regime transitório da categoria G previsto no artigo 5.º do DL n.º 442-A/88 de 30/11, pelo que há exclusão de tributação em relação à transmissão de ½.

3º momento

Pela escritura de partilhas em 1991-12-19, o artigo rústico (...) da secção (...) ficou a pertencer-lhe na totalidade, tendo pago tornas.

Apuramento do valor de aquisição da parte adquirida por partilha (1/2):

O pagamento das tornas consubstancia um negócio de aquisição do direito real a um bem ou a parte dele. Assim, para apurar o valor de aquisição de ½ do artigo 87 da secção N adquirido no momento da partilha, ter-se-á que imputar, a parte das tornas que lhe correspondem.

(...)

Dada a data de aquisição apurada, não é aplicável, o regime transitório da categoria G previsto no artigo 5º do DL n.º 442-A/88 de 30/11, pelo que não há qualquer causa de exclusão de tributação.

Assim, a transmissão de 1/2 proporcionou um ganho que resulta da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (corrigido nos termos do artigo 50º do CIRS), conforme a seguir se explicita (...)"

– cf. Informação da Direcção de Finanças de Santarém no processo n.º (...) a fls. 46 e segs. do PA.

14.º

Em consequência, foram emitidas as liquidações adicionais 2012 (...) (IRS) e 2012(...) (juros compensatórios), no valor de € 71.695,14 e € 9.733,36, respectivamente, cuja data limite de pagamento foi fixada em 2 de Janeiro de 2013 – cf. Demonstração de acerto de contas junta com o pedido arbitral (Doc. 1).

15.º

Foi emitido o documento de cobrança n.º 2012 (...), na sequência das liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios que antecedem, no valor total de € 80.616,78 – cf. Demonstração de acerto de contas junta com o pedido arbitral (Doc. 1).

16.º

A Requerente solicitou a prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º (...) que contra si foi instaurado – cf. requerimento junto com o pedido arbitral.

17.º

Em 26 de Março de 2013 a Requerente deduziu pedido de constituição do Tribunal Arbitral – cf. requerimento electrónico ao CAAD.

* * *

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se nos documentos indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto, que foi configurada de forma idêntica por ambas partes.

3.2. Factos não provados

Não se constataram factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

3.3. Do Direito

São sujeitos à apreciação deste tribunal arbitral os actos tributários de liquidação de IRS e de juros compensatórios, emitidos sob os n.ºs 2012 (...) e 2012 (...), respectivamente, respeitantes ao ano 2008, pedindo a Requerente a declaração de ilegalidade desses actos tributários, pelo montante (parcial) de € 80.616,78 que consta do documento de cobrança n.º 2012 (...), com fundamento no regime transitório (de não sujeição) da categoria G, resultante da aplicação conjugada do artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do Código do IRS e do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o referido Código.

A questão controvertida traduz-se em saber se o momento relevante de aquisição do imóvel inscrito sob o artigo (...), Secção (...), da freguesia da Golegã, que veio a ser alienado pela Requerente em 3 de Dezembro de 2008, pelo valor de € 750.000,00, para efeitos de tributação em sede de mais-valias (IRS), é o da abertura

da sucessão, como sustenta a Requerente, ou o da escritura de partilha, conforme preconiza a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Começemos por analisar as normas invocadas.

De acordo com o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro:

“ 1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, 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.

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efectuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.”. (sublinhado nosso)

Para sabermos que ganhos não eram sujeitos ao imposto de mais-valias (com referência a momento anterior ao da entrada em vigor do Código do IRS) e que, por conseguinte, são passíveis de beneficiar do regime transitório de não sujeição a este imposto, compulsamos o artigo 1.º, número 1 do Código do Imposto sobre as Mais-Valias, adiante “CIMV”, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373 de 9 de Junho de 1965:

“O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.”.

Considerando-se como terrenos para construção “os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo”, conforme complementado pelo § 2.º do citado preceito.

De assinalar que, com efeitos a partir 1 de Janeiro de 1989, o artigo 10.º n.º 1 do Código do IRS, na redacção aplicável à data dos factos, veio estabelecer que “constituem mais-valias³ os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”.

Em síntese, no âmbito de aplicação do CIMV, quanto a imóveis na titularidade de particulares⁴, somente os ganhos derivados da alienação onerosa de terrenos para construção eram passíveis de incidência do imposto de mais-valias, ao passo que no Código do IRS a regra é a da tributação, em geral, dos ganhos decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, i.e., além dos já visados terrenos para construção, também dos prédios urbanos e dos prédios rústicos.

Perante isto, podemos concluir que, de acordo com a citada norma transitória (artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88) os ganhos provenientes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, que não sejam terrenos para construção⁵, só serão sujeitos a IRS quando a prévia aquisição desses mesmos imóveis tenha ocorrido a partir de 1 de Janeiro de 1989, configurando um facto tributário de formação sucessiva integrado por dois momentos: o da aquisição e o da transmissão.

³ Tributáveis como rendimentos da categoria G.

⁴ Sem prejuízo das demais situações previstas no artigo 1.º do CIMV e aqui não consideradas por não serem pertinentes para a matéria – factual e jurídica – objecto do presente processo, dado respeitarem a imóveis detidos no âmbito do exercício de uma actividade, circunstância que aqui não se verifica.

⁵ E que para além de não serem terrenos para construção não se enquadrem nas circunstâncias previstas nos n.ºs 2.º e 3.º do artigo 1.º do CIMV, inaplicáveis à situação concreta em análise, pois, como já salientado, está em causa um prédio rústico detido a título particular.

Logo, os rendimentos derivados da alienação de prédios rústicos, adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989, encontram-se subtraídos à tributação para efeitos de IRS.

Na situação vertente está em causa um prédio rústico (pontos 1.º, 4.º e 5.º da matéria de facto), pelo que objectivamente enquadrável no regime transitório de não sujeição a IRS.

Sucede que para decidir se o referido regime transitório se aplica ao caso sub judice importa, além do mais, preencher a condição temporal nele prevista: que os imóveis transmitidos tenham sido adquiridos [pela Requerente] antes de 1 de Janeiro de 1989.

Se se considerar, em linha com a Autoridade Tributária e Aduaneira, que a partilha tem efeitos constitutivos e que com ela ocorreu a aquisição [parcial - ^{1/2}] do prédio rústico pela Requerente, então, essa aquisição, reportando-se à data da partilha – 19 de Dezembro de 1991 –, não preenche os pressupostos de aplicação do regime transitório de não sujeição das mais-valias a IRS.

Diferentemente, se se entender que o momento relevante de aquisição desse prédio rústico é o da abertura da sucessão, como sustenta a Requerente, então, quer pelo lado do pai (1965), quer pelo lado da mãe (1986) se constata que essa aquisição ocorreu em data anterior à da entrada em vigor do Código do IRS (1989), não sendo sujeita a tributação pelas razões explicitadas.

O ordenamento jurídico português estabelece o princípio da retroactividade da partilha, segundo o qual os efeitos jurídicos desta retroagem à data da abertura da herança.

Com efeito, consagra Código Civil que “os efeitos da aceitação [da herança] retrotraem-se ao momento da abertura da sucessão” e que “Feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos.” – artigos 2050.º,

n.º 2 e 2119.º do mencionado Código, este último sob a epígrafe “Retroactividade da Partilha”.

O momento do ingresso patrimonial dos bens que concretizam o quinhão hereditário na esfera da Requerente é, pois, o da abertura da sucessão, e não se vislumbram razões para que, em sede tributária, seja excepcionada tal disciplina.

Pelo contrário, em matéria de sucessão mortis causa os compêndios tributários acompanham o regime civilístico, como se constata da redacção do artigo 5.º, alínea p) do Código do Imposto do Selo (que nesta matéria substituiu o Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações), segundo o qual, a obrigação tributária se constitui na data da abertura da sucessão, sendo que o Código do IRS, conforma a determinação do valor das aquisições a título gratuito (incluindo mortis causa) através da remissão para o que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo (cf. artigo 45.º do Código do IRS).

Em sentido idêntico a Jurisprudência maioritária do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) tem entendido que a partilha é por essência declarativa e não constitutiva ou translativa, reportando-se a aquisição dos bens ao momento da abertura da sucessão – cf. Acórdãos do STA, 2.ª Secção, processos n.º 17417, de 16 de Março de 1994; n.º 17839, de 8 de Maio de 1996; n.º 659/04, de 4 de Novembro de 2004; n.º 583/12, de 17 de Novembro de 2012 e do Pleno da Secção do Contencioso Tributário n.º 1282/12, de 5 de Junho de 2013⁶.

Veja-se, a este propósito o ilustrativo sumário do Acórdão do STA, 2.ª Secção, processo n.º 017417, de 16 de Março de 1994:

- I. É relevante como facto aquisitivo, para o efeito de sujeição ao imposto de mais-valias em função da sua posteridade relativamente à data do DL 46373, de 9 de Junho de 1965, a abertura da herança de que beneficiou o titular do ganho obtido com a transmissão onerosa de terreno para construção.
- II. A especificação de bens adjudicados na partilha do património comum constituído pela herança é irrelevante para o referido efeito.”.

⁶ A jurisprudência compulsada encontra-se disponível por via electrónica no endereço www.dgsi.pt.

Admitem alguns um único desvio a esta regra na parte que “exceda a quota hereditária” (se existir) em que a data da aquisição relevante será o facto jurídico que legitima a titularidade do excedente recebido, isto é, a data da partilha – vide, nesta matéria, a fundamentação do Acórdão do STA n.º 583/12, acima referido, em sentido discordante.

Porém, ainda que se acompanhasse esta interpretação ela é inaplicável à situação em análise, pois a Requerente não pagou tornas nem recebeu quaisquer bens em excesso à sua quota hereditária. Pelo contrário, a Requerente recebeu menos bens do que lhe cabiam, facto subjacente à [e na origem da] percepção de tornas

De igual modo, a Doutrina tem defendido que a partilha é um negócio certificativo, destinando-se a tornar certa uma situação anterior, sendo declarados os direitos dos herdeiros sobre certos bens, direitos esses que já lhes cabiam (embora sobre bens indeterminados) desde a morte do autor da sucessão – Cf. M. Gomes da Silva, *Direito das Sucessões*, aponts. por Lemos Godinho e Lucas da Cruz, pol., AAFDL, 1962, pp. 341-343; Pereira Coelho, *Direito das Sucessões*, pol. Coimbra, 1992, pp. 282-285; Oliveira Ascensão, *Direito Civil, Sucessões*, 5.ª ed., Coimbra Editora, 2000, pp. 543-547; Rabindranath Capelo de Sousa, *Lições de Direito das Sucessões*, Vol. II, Coimbra Editora, 2012, pp. 238-242.

Refere este último autor que a “partilha hereditária tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa” (obra cit. p. 239).

Pereira Coelho, Oliveira Ascensão e Carvalho Fernandes, mantendo que a partilha não constitui um facto aquisitivo (ou seja, rejeitando os efeitos constitutivos da partilha) atribuem-lhe natureza modificativa. Consideram que, por efeito da partilha “o herdeiro passa a ter um direito, em titularidade singular, sobre bens determinados” em lugar de um direito em concurso com os demais co-herdeiros sobre uma universalidade (a herança) – cf. Carvalho Fernandes, *Lições de Direito das Sucessões*, Quid Juris, 2012, pp. 358-360.

Tal decorre, de igual modo, do conceito de comunhão hereditária, entendida como universalidade jurídica, que não se confunde com o conceito de compropriedade, uma vez que os herdeiros não são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa. Os herdeiros são apenas titulares de um direito à herança ignorando-se sobre que bens irá recair esse direito e se haverá lugar à compensação dos demais herdeiros em tornas (Cf. Acórdão do STJ, processo n.º 09A0635, de 21 de Abril de 2009).

Afigura-se, assim, inequívoco que atenta a natureza declarativa e, para alguns, modificativa, da partilha a mesma não configura um modo autónomo de aquisição e que os seus efeitos retroagem ao momento da abertura da sucessão, que ocorre “no momento da morte do seu autor” (cf. artigo 2031.º do Código Civil).

Sobre esta matéria cabe uma referência ao artigo 2024.º do Código Civil que define a sucessão como “o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam”.

Daqui releva directamente que as tornas que o herdeiro receba têm necessária correspondência com bens (ou partes de bens) que lhe caberiam e que foram adjudicados a outro herdeiro no âmbito da partilha e que as tornas que o herdeiro pague se referem a bens que lhe foram atribuídos na partilha, mas que caberiam na quota-parte de outro herdeiro.

Nesta última hipótese, haverá lugar a tornas quando se verifica um excesso de bens licitados, implicando que o herdeiro que receba em excesso ao que legitimamente lhe caiba, porque superior à sua parte na herança, ficará obrigado ao seu pagamento.

Ora, só na medida do excesso, na parte que excedesse a quota hereditária, caso se aderisse à tese do carácter constitutivo da partilha, é que se poderia eventualmente considerar que a aquisição do excesso teria tido lugar na data da partilha. Todavia, reitera-se, nem sequer é essa a situação vertente, pois a Requerente não recebeu quaisquer bens em excesso, pelo contrário.

Adicionalmente, a própria posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, expressa na Circular n.º 21/92, de 19 de Outubro, da Direcção de Serviços do IRS⁷, vai no sentido de que mesmo que tivesse ocorrido excesso (gerador do pagamento de tornas) o momento relevante da sua aquisição, ainda assim, seria o da abertura da sucessão e não o da partilha:

“O momento de aquisição dos bens por sucessão “mortis causa” é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior aos da sua quota ideal”.

Recorde-se que no caso em apreciação não houve lugar ao pagamento de tornas, antes ao recebimento de tornas por parte da Requerente, contrariamente ao afirmado pelos Serviços de Inspecção Tributária na fundamentação da correcção efectuada (cf. ponto 13.º da matéria de facto).

Pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira incorreu no equívoco de considerar como acréscimo patrimonial o recebimento de tornas (vide, tese explanada no artigo 19.º da Resposta ao pedido), posição esta que não tem qualquer assento nos factos nem apoio legal.

Com efeito, com o recebimento de tornas foi tão-só reposto o quinhão hereditário a que a Requerente tinha direito, face à atribuição de bens em “excesso” à sua irmã, co-herdeira. Pelo que a ocorrer um acréscimo patrimonial passível de tributação em imposto sobre o rendimento este verificar-se-ia na esfera da co-herdeira e não da Requerente.

E, por fim, mesmo na hipotética ausência do assinalado erro nos pressupostos de facto por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, ou seja, mesmo que se tratasse do pagamento de tornas, e não do seu recebimento como sucedeu na realidade, a tributação em IRS seria contrária à posição perfilhada (pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira) na referida Circular n.º 21/92, de 19 de Outubro, a cujos parâmetros esta Autoridade se encontra vinculada em obediência aos princípios da boa-fé e da protecção da confiança (cf. artigo 68.º, n.º 4, alínea b) da LGT, em vigor

⁷ Disponível no portal das finanças.

à data dos factos⁸, e Acórdão do STA, processo n.º 583/12, 2ª Secção, de 17 de Outubro de 2012).

Assim, a retroactividade da partilha consagrada no artigo 2119.º do Código Civil, abrange a totalidade do quinhão hereditário, que no caso da Requerente foi preenchido, entre outros bens, pelo prédio rústico acima identificado, reportando-se a sua aquisição à data de abertura da sucessão a qual ocorreu, quer pelo lado do pai, quer pelo lado da mãe, em data anterior ao início de vigência do Código do IRS, razão pela qual a Requerente é beneficiária do regime transitório de não sujeição das mais-valias a tributação, previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Em face do exposto, considera-se que assiste razão à Requerente, não estando sujeito a IRS, a título de mais-valias, o ganho resultante da ulterior alienação do prédio rústico em apreço, realizada em 3 de Dezembro de 2008, enfermando as liquidações de anulabilidade, por vício de violação por erro nos pressupostos de facto e de direito.

4. DISPOSITIVO

À face do exposto, acorda o colectivo de árbitros em julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e de anulação dos actos de liquidação de IRS e de juros compensatórios, no montante peticionado de € 80.616,78.

* * *

Valor do processo: fixa-se em € **80.616,78**, de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Custas no montante de € **2.754,00** a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4 do RCPAT.

⁸ Actual artigo 68.º-A, n.º 1 da LGT.

* * *

Notifique.

Lisboa, 11 de Novembro de 2013

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo Colectivo de Árbitros.

A redacção do presente Acórdão rege-se pela ortografia antiga.

* * *

Alexandra Martins
Susana Soutelinho
Filipa Barros