

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 178/2021-T

Tema: IRS. Mais-valias imobiliárias. Extinção do usufruto.

Sumário:

I - A consolidação da plena propriedade por efeito da extinção do usufruto constitui um incremento patrimonial que, ainda que obtido a título gratuito, integra o valor de aquisição, quando haja lugar ao apuramento de mais-valias por efeito da ulterior alienação do imóvel;

II - Tendo o facto tributário da extinção do usufruto ocorrido já na vigência do Código de IRS, não está abrangido pela exclusão de tributação estabelecida na norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, ainda que a aquisição da nua propriedade se tenha verificado antes da entrada em vigor do Código do IRS;

III – A disposição do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT tem em vista apurar, para efeito tributação em IMT, o valor de uma propriedade que se encontra onerada com um usufruto, e torna-se aplicável quando se verificar o facto tributário que determina a incidência do imposto, isto é, quando ocorrer uma transmissão, a título oneroso, do direito à nua propriedade.

IV – Havendo lugar à tributação em mais-valias por efeito do incremento patrimonial resultante da extinção do usufruto, o valor tributável a considerar, nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, é o valor constante do acto ou contrato ou o valor patrimonial tributável dos imóveis, consoante o que for maior.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2020..., e demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas, referentes ao período de tributação de 2016, no montante total de € 82.013,06.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Por escritura de compra e venda lavrada no dia 9 de Janeiro de 1984, o Requerente adquiriu a nua propriedade do prédio urbano sito no ..., ..., ..., na freguesia de ..., município de Oeiras, com o valor matricial de 224.180\$00, e pela qual pagou o preço de 5.000.000\$00, tendo ainda pago a sisa no valor de 500.000\$00.

Nos termos da mesma escritura, os pais do Requerente (B... e C...) adquiriram onerosamente, pelo preço de 3.250.000\$00, o usufruto simultâneo e sucessivo do imóvel, com o valor matricial de 224.180\$00, e efetuaram o pagamento da sisa devida.

O pai do Requerente veio a falecer a 20 de Julho de 1989, ficando como única titular do usufruto a mãe do Requerente, cujo óbito ocorreu em 2 de Outubro de 2014, com a consequente extinção do usufruto que onerava o imóvel.

No dia 3 de Fevereiro de 2016, o Requerente vendeu o imóvel pelo preço de € 770.000,00.

Em virtude de a aquisição do imóvel ter ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRS (1 de Janeiro de 1989), o Requerente declarou a mais-valia realizada no anexo G1 da declaração de rendimentos Modelo 3, reservado à declaração das mais-valias não tributadas.

Os Serviços de Inspeção Tributária, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2019..., efectuaram uma acção inspectiva interna de âmbito parcial, em sede de IRS, em que vieram a considerar que uma parte da mais-valia realizada com a venda do imóvel estava sujeita a tributação, uma vez que o Requerente terá “adquirido” o direito de usufruto já após entrada em vigor do Código do IRS, e, nesse sentido, dividiram a mais-valia em duas partes: a primeira parte referente à nua propriedade (adquirida em 9 de Janeiro de 1984) e a segunda referente à “aquisição” do direito de usufruto (que consideraram ter ocorrido em 2 de Outubro de 2014).

O Requerente imputa ao acto de liquidação o vício de falta de fundamentação e a ilegalidade, por violação do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, que consigna 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, 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.

Nos termos do artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias, apenas eram tributáveis os ganhos realizados com a transmissão onerosa de terrenos para construção urbana, o que implicava a exclusão da incidência de imposto de mais-valias sobre os ganhos realizados com a alienação de prédios urbanos, e, em consequência, a não tributação em IRS, por efeito do disposto na norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88.

Por outro lado, o facto de ter ocorrido a consolidação da propriedade plena, na esfera do Requerente, depois de 1 de Janeiro de 1989, por efeito da morte da usufrutuária, não tem qualquer efeito fiscal.

Nos termos do disposto no artigo 1443.º do Código Civil, “o usufruto não pode exceder a vida do usufrutuário” e, segundo o que estabelece o artigo 1476.º, n.º 1, alínea a), quanto às causas de extinção do usufruto, o usufruto extingue-se “por morte do usufrutuário, ou chegado o termo do prazo por que o direito foi conferido, quando não seja vitalício”, e,

consequentemente, não se verifica, juridicamente, qualquer transmissão do usufruto por efeito da morte do usufrutuário.

Assim, a extinção do usufruto por morte do seu titular, e consequente consolidação da propriedade plena na esfera do Requerente, não consubstancia uma qualquer aquisição, na acepção da norma transitória prevista no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, pelo que o único facto aquisitivo da propriedade ocorreu a 9 de Janeiro de 1984, em momento anterior à entrada em vigor do Código do IRS.

Subsidiariamente, o Requerente alega um erro no cálculo da mais-valia tributável.

Por efeito do disposto na regra 4.ª do artigo 31.º do Código do Imposto sobre Sucessões e Doações, a percentagem a aplicar para determinar o valor do usufruto, tendo a usufrutuária 47 anos, corresponde 50%, e tendo a então única usufrutuária vindo a falecer no ano de 2014, são aplicáveis as normas em vigor nesta última data.

Pretendendo a Autoridade Tributária que a morte da usufrutuária, e a consequente consolidação na esfera do Requerente da propriedade plena do imóvel, ocorrida em 2014, constitui um momento aquisitivo relevante para efeitos de tributação em sede de IRS, o valor do usufruto deverá ser apurado, com referência à data em que ocorreu a dita aquisição (2014) e não ao momento em que a usufrutuária adquiriu originariamente o usufruto (1984).

Considerando que, à data do óbito (e consequente extinção do usufruto) a usufrutuária tinha 77 anos, o valor da propriedade separada do usufruto, nessa data, corresponde, por aplicação da norma do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, a 80% do valor total da propriedade, por aplicação da dedução de 20% em caso de usufrutuário com mais de 75 anos e menos de 80 anos, norma essa aplicável por remissão do artigo 45.º, n.º 1, do Código do IRS e do artigo 13.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo (CIS).

E, assim, à data considerada relevante pelos serviços inspectivos (2014), o valor do usufruto correspondia a 20% (e não 50%) face ao valor total da propriedade plena.

O Requerente alude, por fim, a um erro quanto ao valor patrimonial tributável que veio a ser considerado para efeito do apuramento do imposto, por se ter sido atendido ao valor que se encontra atribuído ao imóvel em 2014 (data da extinção do usufruto) e não àquele que lhe correspondia em 1984 (data da aquisição da nua propriedade).

A Autoridade Tributária, na sua resposta, começa por referir que o relatório de inspecção tributária, em que assenta o acto de liquidação impugnado, contém de forma muito detalhada as razões de facto e de direito que justificam a correcção tributária e cumprem as exigências de fundamentação previstas no artigo 77º da LGT, sendo que o Requerente foi notificado do projecto de relatório e exerceu o direito de audição.

Quanto à matéria de fundo, sustenta que a transmissão da quota-parte da propriedade plena que correspondia ao usufruto apenas ocorreu em 2 de Outubro de 2014 e, só nessa data é que o Requerente adquiriu a percentagem da propriedade plena que se encontrava onerada com o usufruto, havendo lugar, nessa parte, portanto, à sujeição a mais-valias geradas pela alienação onerosa do imóvel, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRS.

Havendo de concluir-se que a consolidação plena da propriedade, por via da extinção do usufruto, em 2 de Outubro de 2014, constitui um momento aquisitivo para efeitos de incidência de IRS e tributação de mais valias.

Quanto ao alegado erro no apuramento da mais-valia tributável, a Autoridade Tributária refere que à data de 9 de Janeiro de 1984 (data da aquisição da nua-propriedade e do usufruto), o valor do usufruto correspondia a 50% da propriedade plena e com a consolidação da propriedade plena, em consequência da extinção do

usufruto, em 2 de Outubro de 2014, é essa percentagem da propriedade plena que se transmite para o Requerente.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, por despacho de 2 de Setembro de 2021, o tribunal dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por considerar não existirem quaisquer novos elementos sobre que as partes se devessem pronunciar.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 22 de Junho de 2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) Por escritura de compra e venda lavrada no dia 9 de Janeiro de 1984, o Requerente adquiriu a nua propriedade do prédio urbano sito no ..., ..., ..., ..., na freguesia de ..., município de Oeiras, inscrito na matriz sob o artigo ..., com o valor matricial de 448.360\$00, correspondendo a nua propriedade ao valor matricial de 224.180\$00.
- B) Pela aquisição da nua propriedade o Requerente pagou o preço de 5.000.000\$00 e a sisa devida pela transmissão no valor de 500.000\$00.
- C) Pela mesma escritura de compra e venda, os pais do Requerente (B... e C...) adquiriram onerosamente, pelo preço de 3.250.000\$00 o usufruto simultâneo e sucessivo do imóvel, correspondendo o usufruto ao valor matricial de 224.180\$00.
- D) Os pais do Requerente efetuaram o pagamento da sisa devida pela aquisição onerosa do usufruto.
- E) O pai do Requerente veio a falecer a 20 de Julho de 1989, ficando como única titular do usufruto a mãe do Requerente.
- F) O óbito da mãe do Requerente ocorreu em 2 de Outubro de 2014, com a consequente extinção do usufruto.

- G) No dia 3 de Fevereiro de 2016, o Requerente vendeu o imóvel pelo preço de € 770.000,00.
- H) Na escritura de compra e venda foi atestado o seguinte:
“Que sobre o identificado imóvel incidem:
[...]
c) Um usufruto, registada conforme inscrição relativa à apresentação número treze, de vinte e três de Janeiro de mil novecentos e oitenta e quatro, cujo cancelamento já se encontra assegurado, o que verifiquei pela certidão do assento de óbito da titular inscrita, C..., documento que arquivo”.
- I) Em virtude de a aquisição do imóvel ter ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRS, o Requerente declarou a mais-valia realizada no anexo G1 da declaração de rendimentos Modelo 3, reservado à declaração das mais-valias não tributadas.
- J) A Autoridade Tributária desencadeou uma acção inspectiva interna de âmbito parcial (IRS), ao abrigo da ordem serviço n.º OI2019..., incidindo sobre o período de tributação de 2016, tendo como motivo a análise dos elementos constantes na base de dados em que foram identificados os sujeitos passivos que apresentaram o Anexo G1 da declaração de rendimentos Modelo 3, no ano de 2016, declarando mais-valias, resultantes da alienação onerosa de imóveis excluídos ou isentos da tributação.
- K) O Requerente foi notificado, através do ofício n.º ..., de 3 de Julho de 2020, para se pronunciar sobre o projecto de Relatório de Inspeção Tributária, tendo o Requerente exercido o direito de audição.
- L) No Relatório de Inspeção Tributária, os serviços inspectivos consideraram que a mais-valia realizada com a venda do imóvel estava sujeita a tributação na parte referente à extinção do usufruto, que só ocorreu em 2 de Outubro de 2014, e, portanto, já após entrada em vigor do Código do IRS.
- M) O Relatório de Inspeção Tributária, que aqui se dá como reproduzido, fundamenta a correcção, na parte relevante, nos seguintes termos:

III. 3 Conclusão obtida

Assim podemos aferir que o SP – A... adquiriu a nua propriedade do imóvel que constam no anexo G1 em 1984 antes da vigência do CIRS, mas o direito de usufruto foi adquirido pela morte da mãe, de acordo com a escritura de aquisição os pais, reservaram para si o usufruto simultâneo e sucessivo (a extinguir, no todo, à morte do último que sobreviver), do imóvel adquirido, ficando com o direito do usufruto do imóvel, até ao último dia de vida.

Entrada em vigor do Código de IRS: 01.01.1989

Óbitos dos Pais do SP: B... (20-07-1989) e C... (2014-10-02).

Alienação do Imóvel — Artigo ... (Prédio Urbano)

No dia 03-02-2016, no Cartório Notarial, sito na rua ..., n.º..., ..., em Lisboa, foi celebrada a escritura de Compra e Venda, do imóvel referido alienação à sociedade D... LDA NIF..., pelo preço de 770.000,00€.

Análise Fiscal — IRS — Mais-Valias

A venda do imóvel efetuada, no ano de 2016, foi declarada pelo SP no anexo G1, do modelo 3 do IRS, beneficiando erradamente na totalidade da não tributação das mais-valias geradas aplicando o regime transitório da categoria G em sede de IRS, nos termos do n.º 1, do art. 5.º do Dec. Lei n.º 442 A/8B, de 30 de novembro.

As mais-valias, ficam sujeitas ao IRS, se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiverem sido adquiridas após a entrada em vigor do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, ou seja, a partir de 01-01-1989.

No que se refere à alienação onerosa de direitos reais sobre bens Imóveis vejamos a forma de imputar o valor de realização, quando a nua propriedade e o usufruto foram adquiridos em datas distintas:

i) O S.P. adquiriu o direito da nua-propriedade em 1984 e após a morte da mãe, no ano de 2014, ficou com o usufruto do imóvel dando-se assim a consolidação da propriedade plena;

ii) O referido imóvel foi alienado pelo SP, pelo valor total de 770.000,00€ à sociedade D... Lda em 03-02-2016.

Cálculo do valor de aquisição

Desta forma:

a) 1.^a Aquisição — Nua propriedade em 1984/01/09

Considerando que:

- VPT do prédio em 1984 (data de aquisição da nua propriedade) 2.236,41€
- C... usufrutuária, tinha 47 anos de idade à data de aquisição do imóvel (valor do usufruto e da nua propriedade varia em função da idade do usufrutuário e a percentagem no caso em apreço, correspondente a essa idade) era de 50% cfr. o preceituado na 4.^a regra do art.º 31.º do Código da SISA e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CSISA) e o atual artigo 13.º do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

Assim,

Nua propriedade:

(VPT deduzido da percentagem de 50% no caso em apreço) =

$VPT\ 1984 - (50\%)\ VPT\ 1984 = 2236,41\text{€} - (50\% \times 2236,41) = 1.118,29$ (devendo ser declarado no Anexo G1 da declaração de rendimentos Modelo 3)

b) 2.^a aquisição – consolidação – propriedade plena (2014-10-02 pelo óbito a mãe C...)

Considerando que:

- VPT do prédio em 2014 (data de aquisição do usufruto aquando do óbito da mãe C...)

Consolidação - € 162.242,88 X 50% = 81.121,44 devendo ser declarado no Anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3).

N) O pedido arbitral deu entrada em 23 de Março de 2021.

Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

Vício de falta de fundamentação

5. O Requerente começa por suscitar o vício de falta de fundamentação por entender, em síntese, que o Relatório de Inspeção Tributária em que se baseia o acto de liquidação não esclarece concretamente a motivação do acto e é incongruente na medida em que a decisão não constitui conclusão lógica dos motivos invocados.

Como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do acto tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu num certo sentido e não de forma diferente.

No caso vertente, como resulta da matéria de facto dada como assente (alínea M)), o Relatório de Inspeção Tributária analisa os documentos que foram remetidos pelo Requerente para instruir o procedimento (ponto III.2.), e explicita, ainda que de forma sucinta, as razões pelas quais considerou errónea a exclusão de tributação, na declaração de rendimentos, relativamente à totalidade da mais-valia gerada pela alienação do imóvel, distinguindo entre a aquisição da nua propriedade, em 1984, e a consolidação da propriedade plena, em 2014, com

a extinção do usufruto. Além disso, descreveu o cálculo efectuado para determinar o valor de aquisição do imóvel, bem como enunciou o cálculo da mais-valia a considerar.

De tal modo que não pode dizer-se que o interessado se encontrou impossibilitado de discutir as soluções propostas e de rebater a factualidade descrita ou que tenha sequer ficado impedido de aceitar ou reagir processualmente contra o acto tributário, tanto que o Requerente impugnou o acto tributário, discutindo, longamente, todas as considerações formuladas pelos serviços inspectivos, quer quanto à tributação resultante da extinção do usufruto, quer quanto ao apuramento da mais-valia tributável.

Não há, por conseguinte, motivo para considerar verificado o invocado vício de forma por falta de fundamentação.

Matéria de fundo

6. A questão em debate, num primeiro momento, traduz-se em saber se, tendo sido adquirido um imóvel em 1984, com direito a usufruto, ainda antes da entrada em vigor do Código do IRS, o óbito do último usufrutuário em 2014, já após a entrada em vigor daquele diploma, com a consequente extinção do usufruto, constitui um facto tributário relevante para efeito da sujeição a IRS da mais-valia obtida com a ulterior alienação do imóvel, na parte referente à extinção do usufruto.

O Requerente alega que o facto de ter ocorrido a consolidação da propriedade plena, na sua esfera jurídica, depois de 1 de Janeiro de 1989, por efeito da morte da usufrutuária, não tem qualquer efeito fiscal, porquanto, nos termos legais, o usufruto extingue-se por morte do usufrutuário e não implica, juridicamente, uma qualquer transmissão do usufruto para o titular da nua propriedade, pelo que o único facto aquisitivo da propriedade ocorreu à data em que foi celebrada a escritura de compra e venda com o direito ao usufruto.

Em contraposição, a Autoridade Tributária sustenta que só à data da morte da usufrutuária, em 2 de Outubro de 2014, é que o Requerente adquiriu a propriedade plena do imóvel, que antes se encontrava onerado com o usufruto, pelo que a consolidação da propriedade, por via da extinção do usufruto, constitui um momento aquisitivo para efeitos de incidência de IRS, havendo lugar à sujeição a mais-valias geradas pela alienação onerosa do imóvel, na percentagem respeitante ao direito ao usufruto.

O ponto de partida para a análise da questão está na norma transitória do artigo 5.º do diploma preambular do Código do IRS, que, no seu n.º 1, dispõe nos seguintes termos:

Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46673, 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 a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

O imposto de mais-valias, que era regulado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, foi abolido pelo artigo 3.º do diploma preambular do Código do IRS, e esse imposto, na sua vigência, não sujeitava a tributação a transmissão onerosa de ganhos realizados com a alienação de prédios urbanos.

O Código do IRS entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989 (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro) e foi nos termos deste Código que as mais-valias passaram a constituir rendimentos da categoria G (artigo 9.º, n.º 1, alínea a)), aí se incluindo, tal como prevê o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de “alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis”.

O principal motivo justificativo da criação de um regime transitório para os rendimentos a categoria G consistiu no facto de as regras de incidência do Código do Imposto de Mais-Valias, então revogado, serem consideradas menos abrangentes do que as que passaram a integrar o âmbito de incidência de mais-valias no Código do IRS. E, deste modo, a norma transitória instituída pelo artigo 5.º do diploma que aprovou o Código do IRS, ao consignar, no seu n.º 1, que só ficam sujeitos a IRS a aquisição dos bens ou direitos que tiver sido efectuada depois da entrada em vigor do Código, destina-se a evitar a aplicação retroactiva do novo regime de tributação de mais-valias em relação a situações que não eram contempladas no antigo Código do Imposto de Mais-Valias.

E importa ter presente, por outro lado, que esse regime transitório não constitui uma isenção de imposto, mas uma exclusão do seu âmbito de incidência (neste sentido, PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, Coimbra, 2.ª edição, pág. 224).

Cabe ainda referir que a mais-valia corresponde a uma diferença positiva entre o valor da realização e o valor da aquisição do mesmo bem ou direito, tratando-se, por um lado, de uma tributação de natureza *residual*, na medida em que só são considerados, a esse título, os incrementos patrimoniais que se não enquadrem em rendimentos de outras categorias, e, por outro lado, de uma tributação de carácter *fortuito* ou *ocasional* que se gera na esfera jurídica do alienante por factores exteriores e não pelo esforço produtivo do sujeito passivo. O fundamento para a sujeição a imposto radica, deste modo, na circunstância de ter ocorrido uma valorização ocasional dos bens na esfera jurídica do alienante e que revela uma capacidade contributiva não directamente decorrente da sua actividade profissional ou empresarial (ainda quanto a estes aspectos, PAULA ROSADO PEREIRA, *ob. cit.*, págs. 204 e 205).

Sustenta o Requerente, invocando o disposto nos artigos 1443.º e 1476.º, n.º 1, alínea a), do Código Civil, que o usufruto se extingue por morte do usufrutuário e não se verifica juridicamente uma transmissão para o titular da nua propriedade. Haverá, no entanto, que distinguir entre a transmissão do usufruto por negócio entre vivos ou por sucessão *mortis causa* e reunião do usufruto e da nua propriedade numa mesma pessoa por extinção do usufruto, o que

origina uma situação de restauração ou consolidação da plena propriedade.

Segundo o artigo 1443.º do Código Civil “o usufruto não pode exceder a vida do usufrutuário”, o que se explica pela finalidade essencialmente pessoal do instituto (cfr. PIRES DE LIMA/ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, vol. III, 2.ª edição, Coimbra, págs. 469 e 532).

Por outro lado, o artigo 1476.º do Código Civil, sob a epígrafe “Causas de extinção”, prevê, no seu n.º 1, para além de outras situações, que o usufruto se extingue “por morte do usufrutuário, ou chegado o termo do prazo por que o direito foi conferido, quando não seja vitalício” (a) ou “pela reunião do usufruto e da propriedade na mesma pessoa” (b).

À luz destas disposições, nada obsta a que o usufruto seja transmissível por morte.

Quando CARVALHO FERNANDES, citado pelo Requerente na petição inicial, afirma que com a morte do usufrutuário ocorre a extinção do usufruto e não há lugar à sua transmissão *mortis causa*, pretende referir-se, como resulta do contexto verbal em que se insere essa asserção, à situação específica em que, tendo sido constituído o usufruto por certo período de tempo, a morte do usufrutuário ocorre antes do preenchimento do prazo. Ou seja, sendo a morte do usufrutuário causa natural de extinção do usufruto, não será já possível, por efeito da extinção, a sua transmissão a outrem (*Lições de Direitos Reais*, 3.ª edição, Lisboa, 1999, pág. 401).

Mas o que está em causa, na situação do caso, não é transmissão do usufruto, mas a recuperação pelo titular da nua propriedade da integralidade das suas faculdades que estavam oneradas com o usufruto, e que, entretanto, se extinguiu com a morte do último usufrutuário.

A consolidação da plena propriedade por efeito da reunião do usufruto e da nua propriedade tem um efeito jurídico relevante que se reflecte no plano fiscal, constituindo um incremento patrimonial que, ainda que obtido a título gratuito, integra o valor de aquisição,

quando haja lugar ao apuramento de mais-valias por efeito da ulterior alienação do imóvel. E, tendo o facto tributário ocorrido já na vigência do Código de IRS, não está abrangido pela exclusão de tributação estabelecida na norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Nesse sentido, aponta, de resto, o acórdão do STA de 18 de Janeiro de 2012 (Processo n.º 0201/11), a que o Requerente faz referência no pedido arbitral, e cuja doutrina foi reafirmada no acórdão de 25 de Setembro de 2013 (Processo n.º 0369/13).

No primeiro dos casos analisados, a decisão recorrida tinha entendido que, tendo existido um acto de aquisição da nua propriedade antes da entrada em vigor do Código do IRS, a extinção do usufruto já na vigência desse diploma apenas determina a expansão do direito de propriedade e não se encontra sujeita a tributação autónoma em IRS a título de mais-valias.

Foi justamente este entendimento que foi rejeitado pelo STA, ao considerar que, apesar de adquirida a nua propriedade do imóvel anteriormente à entrada em vigor do Código do IRS, há lugar à tributação em mais-valias se o usufruto se extinguiu e a propriedade plena se consolidou após essa entrada em vigor.

Sendo para o caso irrelevante que essa jurisprudência tivesse incidido sobre uma situação em que a nua propriedade havia sido adquirida a título gratuito, visto que a questão essencial, em qualquer dos casos, radica na relevância fiscal da extinção do usufruto e da consequente valorização patrimonial obtida pelo titular da nua propriedade que se encontrava onerado com o usufruto.

7. Subsidiariamente, o Requerente invoca um erro no cálculo da mais-valia tributável relativamente ao valor da aquisição aplicável à consolidação da propriedade plena, por efeito da extinção do usufruto, partindo da seguinte ordem de considerações.

A entender-se que a extinção do usufruto e a consequente consolidação na esfera jurídica do Requerente da propriedade plena do imóvel, em 2014, constitui um momento aquisitivo relevante para efeitos de tributação em sede de IRS, o valor do usufruto deverá ser apurado, com referência à data em que ocorreu a dita aquisição (2014) e não ao momento em que a usufrutuária adquiriu originariamente o usufruto (1984).

Considerando que, à data do óbito (e consequente extinção do usufruto), a usufrutuária tinha 77 anos, o valor da propriedade separada do usufruto nessa data corresponde, nos termos do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, a 80% do valor total da propriedade, por aplicação da percentagem de 20% em caso de usufrutuário com mais de 75 anos e menos de 80 anos.

E, assim, à data considerada relevante pelos serviços inspectivos (2014), o valor do usufruto correspondia a 20% (e não 50%) face ao valor total da propriedade plena.

A questão que assim se coloca tem a ver com a interpretação da referida disposição do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, aplicável por remissão dos artigos 45.º, n.º 1, do Código do IRS e 13.º, n.º 4, do CIS.

O artigo 45.º, n.º 1, do Código do IRS, na redação em vigor em 2014, dispunha nos seguintes termos:

“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”.

O artigo 13.º, n.º 4, do CIS, para que é feita a remissão, prevê que “[n]a determinação dos valores patrimoniais tributários de bens imóveis ou de figuras parcelares do direito de propriedade, observam-se as regras previstas no Código do IMT para as transmissões onerosas”.

Por sua vez, o citado artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, tem a seguinte redação:

O valor da propriedade, separada do usufruto, uso ou habitação vitalícios, obtém-se deduzindo ao valor da propriedade plena as seguintes percentagens, de harmonia com a idade da pessoa de cuja vida dependa a duração daqueles direitos ou, havendo várias, da mais velha ou da mais nova, consoante eles devam terminar pela morte de qualquer ou da última que sobreviver:

<i>Idade</i>	<i>Percentagem a deduzir</i>
Menos de 20 anos	80
Menos de 25 anos	75
Menos de 30 anos	70
Menos de 35 anos	65
Menos de 40 anos	60
Menos de 45 anos	55
Menos de 50 anos	50
Menos de 55 anos	45
Menos de 60 anos	40
Menos de 65 anos	35
Menos de 70 anos	30
Menos de 75 anos	25
Menos de 80 anos	20
Menos de 85 anos	15
85 ou mais anos	10

Acresce que o valor da nua propriedade à data da constituição do usufruto (em 1984) foi apurado com base na regra 4.ª do artigo 31.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, que mandava deduzir ao valor da propriedade plena a percentagem de 50% quando a idade do usufrutuário se situasse no intervalo entre os 40 e 50 anos, e que era aplicável ao caso.

Tendo em conta todas estas disposições, lidas articuladamente, o que importa reter é que a norma do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, tal como a precedente norma da regra 4.ª do artigo 31.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, está a referir-se ao valor da propriedade separada do usufruto à data da aquisição originária da nua propriedade, visto que o que se pretende é determinar o valor tributável de IMT relativamente a essa aquisição.

Dito de outro modo, a actual disposição do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, de redacção idêntica à que provinha do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, tem em vista apurar, para efeito tributação em IMT, o valor de uma propriedade que se encontra onerada com um usufruto, e torna-se aplicável quando se verificar o facto tributário que determina a incidência do imposto, isto é, quando ocorrer uma transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade.

Em todo este contexto, é irrelevante a percentagem do valor da propriedade onerada com o usufruto, à data em que o usufruto se extinguiu, pela linear razão de que a tabela definida no artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT se aplica às aquisições de nua propriedade, isto é, às aquisições de propriedade de raiz em que o direito de propriedade se encontra comprimido pelo usufruto. Isso é que justifica, por outro lado, que o valor tributável do IMT, na aquisição originária da nua propriedade, seja reduzido em função da idade da pessoa de cuja vida dependa a duração do direito real em causa, e o valor tributável a considerar aumente ou diminua em função da probabilidade de sobrevivência do usufrutuário.

Como é bem de ver, as regras de determinação do valor tributável do IMT, que constam da referida disposição do artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, nada têm a ver com a extinção do usufruto, mas antes com a aquisição da propriedade quando esta se encontre onerada pelo usufruto, por ser esse o facto tributário que justifica a incidência do imposto e relativamente ao qual se torna necessário estabelecer regras para determinação do valor tributável.

Tendo em consideração que à data da aquisição da nua propriedade, em 1984, o valor do direito real adquirido foi fixado, nos termos da lei, em 50% do valor da propriedade plena, o incremento patrimonial resultante da extinção do usufruto representa os outros 50%, que constituíam a dedução do valor da propriedade plena por efeito da existência do usufruto, e é, por conseguinte, essa valorização patrimonial que tem de ser considerada, para efeito de imposto.

8. A terceira questão que o Requerente coloca refere-se ao valor patrimonial tributável que veio a ser considerado pelos serviços inspectivos, para efeito do apuramento do imposto, em razão da consolidação da propriedade plena, discutindo o Requerente o facto de não se ter sido atendido, em coerência com o critério dos 50%, o valor patrimonial tributário que lhe correspondia em 1984 (data da aquisição da nua propriedade), mas aquele que se lhe encontra atribuído em 2014 (data da extinção do usufruto).

Cabe dizer, a propósito, que esta matéria nada tem a ver com o valor da propriedade para efeitos do disposto no artigo 13.º, alínea a), do Código do IMT, que se analisou anteriormente.

Uma questão é o *valor do incremento patrimonial* que resulta, para o proprietário de raiz, da extinção do usufruto, que, como vimos, corresponde a 50% do valor da propriedade plena, atento o disposto na regra 4.ª do artigo 31.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, vigente à data da transação. Outra questão é a do *valor patrimonial tributável*, que, segundo o disposto no artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, corresponde ao valor constante do acto ou contrato ou ao valor patrimonial tributável dos imóveis, consoante o que for maior.

Sendo de considerar que há lugar a pagamento de imposto por efeito da extinção do usufruto, na determinação do valor tributável há que atender à regra do artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT, e, portanto, ao actual valor patrimonial tributável por se tratar de tributação que tem por base um facto tributário ocorrido em 2016.

Por todo o exposto, o pedido arbitral mostra-se ser inteiramente improcedente.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido arbitral.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 82.013,06, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, que fica a cargo do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 3 de Novembro de 2021,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Nuno Pombo

O Árbitro vogal

Vasco Valdez