

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 248/2022-T

Tema: IMT – Imposto do Selo – excesso da quota-parte, nos bens imóveis, em partilhas; artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT; artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo; Verba 1.1 da TGIS.

SUMÁRIO:

- I.** Para efeitos da tributação em IMT do “excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas”, nos termos do artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT, não há que indagar do carácter oneroso ou gratuito da aquisição desse excesso, designadamente por o herdeiro que havia de receber tornas do sujeito passivo ter prescindido das mesmas, nem sequer da natureza aquisitiva ou declarativa da partilha.
- II.** O referido excesso de quota-parte também está sujeito a Imposto do Selo, nos termos conjugados do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e da Verba 1.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 7 de abril de 2022, **A...**, NIF..., residente na Rua ..., ..., segundo, ...-...Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação:

- (i) do ato de liquidação de IMT n.º ..., no montante de € 7.352,28;

(ii) do ato de liquidação de Imposto do Selo n.º ..., no montante de € 1.440,00.

O Requerente juntou prova documental, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), o Requerente alega, essencialmente, o seguinte que passamos a citar:

“- O Requerente é filho de B... e de C..., casado sob o regime belga da comunhão de adquiridos.

- C... veio a falecer no dia 24 de dezembro de 2020, não deixando testamento, ou qualquer outra disposição equivalente, tendo sucedido como seus únicos herdeiros o marido, B... (pai do Requerente), e o filho ... (o Requerente), (...).

- No dia 16 de setembro de 2020, (...) foi outorgada a escritura de partilha de bens correspondente a uma partilha com doação e reserva de usufruto, da qual consta como verba única a partilha de um imóvel, (...).

- Para efeitos de escritura atribuíram ao imóvel o valor patrimonial de 400.000,00 € (quatrocentos mil euros), correspondendo o valor de 280.000,00 € (duzentos e oitenta mil euros) à nua-propriedade e o valor de 120.000,00 € (cento e vinte mil euros) ao usufruto.

- Na referida escritura foi adjudicado a B... (o pai do Requerente), o usufruto da fração, e ao Requerente, a nua propriedade da mesma, prescindindo o primeiro de todas as tornas a que tem direito, esclarecendo que a fração se destina exclusivamente à sua habitação própria e permanente.

- Ora, nessa escritura realizaram-se os seguintes atos:

1.º Doação da nua-propriedade pelo pai do Requerente ao Requerente sobre ½ do imóvel (meação);

2.º Partilha do quinhão hereditário, no valor de 200.000,00 €, entre o Requerente e o seu pai, sendo adjudicado a este o usufruto e àquele a nua-propriedade;

3.º Renúncia ao direito a tornas pelo pai do Requerente.

- Acontece que no caso em apreço a transmissão da nua-propriedade ao Requerente sobre a meação do seu pai no imóvel partilhado e a partilha do quinhão hereditário nos termos

realizados, atribuindo a nua-propriedade ao Requerente, foi tratada, para efeitos de liquidação de IMT e IS como uma transmissão de carácter oneroso quando, na verdade, se trata de uma transmissão gratuita de pai a favor de filho, tal como pretendido pelos intervenientes aquando da realização da já referida escritura de partilha com doação e reserva de usufruto.

- (...) o imóvel objeto de partilha era propriedade da *de cujus* e do seu marido, pois foi adquirido na pendência do casamento, no regime belga da comunhão de adquiridos;

- Assim, metade do imóvel objeto de partilha pertencia e ficou a pertencer ao pai do Requerente que, por força da partilha doou a nua-propriedade ao seu filho, aqui Requerente.

- Neste enquadramento, não se poderá, sob qualquer perspetiva, querer aplicar o disposto no artigo 2.º, n.º 5, alínea c) do CIMT a este ato, eminentemente gratuito.

- Já em sede de Imposto do Selo, caberia à Autoridade Tributária calcular imposto de selo sobre a doação da nua-propriedade de metade do imóvel, correspondendo a matéria tributável a 140.000,00 €, à taxa definida para a verba 1.1. (1.120,00 € de Imposto do Selo), ficando a doação isenta da verba 1.2. da Tabela Geral do Imposto do Selo, por força do disposto no artigo 6.º, alínea e), do Código do Imposto do Selo.

- Já quanto à partilha do quinhão hereditário convém esclarecer que esta respeita apenas a metade do imóvel, correspondente a 200.000,00 € de valor atribuído.

- (...) quanto ao quinhão hereditário (correspondente a ½ do imóvel) deveria a AT ter calculado Imposto do Selo – e apenas Imposto do Selo – nos termos da verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, pela aquisição por doação de figuras parcelares do direito de propriedade sobre imóveis, sobre a quota parte doada pelo pai do Requerente ao Requerente, com a matéria tributável de 40.000,00 €, correspondente a 320,00 € de Imposto do Selo e isentar o Requerente da Verba 1.2., nos termos do disposto no artigo 6.º, alínea e), do Código do Imposto do Selo.

- Não se concebe, (...), que a própria AT entenda que uma mesma realidade possa, no mesmo ordenamento jurídico-tributário, e no âmbito de impostos incidentes sob a mesma realidade económica subjacente – a transmissão/aquisição de património imobiliário – assumir um carácter simultaneamente gratuito e oneroso.”

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 18 de abril de 2022.

4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 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 o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 1 de junho de 2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 23 de junho de 2022.

5. No dia 9 de agosto de 2022, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção do processo administrativo (doravante, *PA*).

A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação que passamos a citar:

“- Na escritura de partilha de bens, decorrente da morte da sua mãe, foi declarado pelo R. e o seu pai, na qualidade de outorgantes e únicos herdeiros, que o R. ficaria com a nua propriedade do bem partilhado e seu pai com o usufruto e que, por essa partilha, o R. levaria a mais a quantia de 180.000,00 € que correspondem ao montante de tornas a dar a seu pai.

- (...), foi o R. e seu pai que, na escritura de partilha, por óbito de sua mãe e mulher, declararam que dessa partilha resultava, a favor do R., um excesso de quota no montante de 180.000,00 €.

- (...), na mesma escritura, foi o R. e seu pai que atribuíram ao prédio objeto da partilha o valor de 400.000,00 € e foi pelo mesmo ato que foi constituído, a favor do pai do R., o usufruto do mesmo imóvel.

- As liquidações de IMT e de IS impugnadas assentaram, portanto, na escritura de partilha que é um documento autêntico com força probatória plena, do qual constam as declarações dos outorgantes no sentido da existência de um excesso de quota atribuída ao R. face ao seu pai, excesso quantificado em 180.000,00 €.

- Tal normativo [artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do CIMT] não pressupõe, na sua aplicação, a existência de tornas ou o pagamento destas como contraprestação da adjudicação do excesso da adjudicação.

- (...), a alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT constitui uma transmissão onerosa ficcionada, ocorrendo o facto tributário *ex vi* adjudicação do excesso em bens imóveis, isto é, a adjudicação do excesso da legítima nos bens imóveis em ato de partilha, por si só, integra o conceito de transmissão a título oneroso de bens imóveis, (...).

- É a adjudicação, de per si, que concretiza a ficcionada transmissão fiscal e, conseqüentemente, a sua subsunção na identificada norma de incidência de IMT.

- Sejam as tornas (o seu pagamento ou a sua renúncia) reportadas ao excesso de bens imóveis, de móveis ou composto com bens das duas naturezas (não é o caso concreto), a sua determinação não funciona como “contrapartida” do excesso da quota parte, pois, (...), são apenas uma forma de igualação dos quinhões na partilha, e não constitui, por isso, uma questão jurídico-tributária.

- Nem a alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º, nem a alínea a) do artigo 4.º, ambos do CIMT, estabelecem uma relação jurídica mediata ou imediata entre as tornas, o seu pagamento ou os efeitos da renúncia (relação jurídico-civil) e a relação jurídico-tributária originada pela adjudicação do excesso de quota parte em bens imóveis.

- Nenhuma dessas normas jurídico-tributárias contém as expressões “tornas”, “pagamento de tornas” ou “renúncia a tornas” (expressões essas que, aliás, não constam no CIMT e no CIS), não podendo discorrer-se uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal.

- O que prevalece, para efeitos tributários, em sede de IMT, é a adjudicação do «excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas» [cf. alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT – incidência objetiva], que, de per si, constitui o pressuposto legal conducente à aplicação da alínea c) do n.º 5 do art. 2.º do CIMT – facto tributário –, sendo o IMT «devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens» (cfr. alínea a) do art. 4.º do CIMT – incidência subjetiva).

- A incidência objetiva e subjetiva de IMT basta-se com a adjudicação do excesso da quota parte em bens imóveis que ao partilhante pertencer.

- Até mesmo o art. 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT, relativa à determinação da respetiva matéria coletável, se basta com «o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente», calculado em função do «valor que tiver servido de base à partilha», ou do VPT, consoante o que for superior. Ou seja, também este normativo não tem na sua equação o valor de tornas.

- Do exposto resulta, assim, que o facto de o pai do R. ter renunciado ao direito a tornas, conforme consignado na escritura de partilha, não releva para efeitos de aplicação da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

- O excesso de quota parte no identificado imóvel, adjudicado ao R., também está sujeita a Imposto do Selo da verba 1.1 Tabela Geral de Imposto do Selo.

- Esse mesmo excesso é calculado nos termos do artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT (em função do «valor que tiver servido de base à partilha», ou do VPT, consoante o que for superior) e constitui o valor tributável, para efeitos de aplicação da taxa da verba 1.1 da TGIS, *ex vi* n.º 4 do art. 9.º do CIS.”

6. Por despacho arbitral, datado de 19 de agosto de 2022, foi **dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT**, foi fixado prazo para a apresentação de alegações escritas e foi, ainda, indicado o dia 23 de dezembro de 2022 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. As partes não apresentaram quaisquer alegações.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade 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).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa atos tributários atinentes a IMT e a Imposto do Selo –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pelo Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente é filho de B... e de C..., casados sob o regime belga da comunhão de adquiridos.

b) A mãe do Requerente faleceu no dia 24 de dezembro de 2020, não deixando testamento ou qualquer outra disposição equivalente, tendo sucedido, como seus únicos herdeiros, o marido (pai do Requerente) e o Requerente. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]

c) No dia 16 de setembro de 2020, no Cartório Notarial de D..., sito em Lisboa, foi outorgada uma escritura de “Partilha”, na qual intervieram o Requerente e seu pai, enquanto “únicos interessados na partilha dos bens deixados por óbito de C...”, tendo, nessa qualidade,

procedido “à partilha do seguinte imóvel que faz parte do acervo hereditário”: “Fração autónoma designada pela letra “J” correspondente ao rés-do-chão esquerdo, do Bloco “C”, destinado a habitação, de tipologia T-dois, com os lugares de estacionamento números ... e ... e a arrecadação número 11, na cave, do prédio urbano denominado “...”, situado em ..., Bloco “...”: Rua ..., números ..., ...; Bloco “...”: Rua ..., número ...; Bloco “...”: Rua ..., número ..., freguesia e concelho de ..., descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da referida freguesia, afeto ao regime de propriedade horizontal nos termos da inscrição Ap. .. de 2006.03.31, com o registo de aquisição a favor da autora da sucessão e marido, (...), nos termos da inscrição Ap. .. de 2018.06.11 e atualizado nos termos do averbamento Ap. ... de 2020.07.17, inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ... sob o artigo ..., com o valor patrimonial correspondente de € 137.508,64, a que atribuem o valor de quatrocentos mil euros para efeitos da presente escritura, correspondendo o valor de duzentos e oitenta mil euros à nua-propriedade e o valor de cento e vinte mil euros ao usufruto.” [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

d) Naquela mesma escritura, ficou consignado o seguinte quanto à partilha do referenciado imóvel entre o Requerente e seu pai [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]:

“Que o valor a partilhar é de quatrocentos mil euros, que se divide em duas partes iguais no montante de duzentos mil euros, cada, correspondente uma à meação do primeiro outorgante [pai do Requerente] e outra à herança.

Que o valor da herança se divide em duas partes iguais, no montante de cem mil euros, correspondente ao quinhão hereditário de cada um dos herdeiros, (...).

Que assim cabe ao primeiro outorgante [pai do Requerente] o valor de trezentos mil euros (correspondente à soma da meação e do quinhão hereditário) e ao segundo outorgante [Requerente] cabe o valor de cem mil euros (correspondente ao quinhão hereditário).

(...)

Que na partilha adjudicam:

- ao primeiro outorgante, B..., o usufruto da fração supra identificada, no referido valor de cento e vinte mil euros, pelo que leva a menos a quantia de cento e oitenta mil euros, e

- ao segundo outorgante, A..., a nua propriedade da fração autónoma supra identificada, no referido valor de duzentos e oitenta mil euros, pelo que leva a mais a quantia

de cento e oitenta mil euros, que deve repor, a título de tornas, ao primeiro outorgante, seu pai.

Pelo Primeiro Outorgante [pai do Requerente] foi dito:

Que prescinde das tornas a que tem direito.

(...)”

e) Relativamente àquela partilha, a AT emitiu e notificou ao Requerente os seguintes atos tributários:

- A liquidação de IMT n.º..., a que corresponde o DUC..., no montante de € 7.352,28, com data limite de pagamento a 22.10.2020 [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]; e
- A liquidação de Imposto do Selo n.º ..., a que corresponde o DUC..., no montante de € 1.440,00, com data limite de pagamento a 22.10.2020 [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA].

f) Em data concretamente não apurada, o Requerente efetuou o pagamento integral dos montantes de impostos resultantes das referenciadas liquidações de IMT e de Imposto do Selo.

g) No dia 2 de março de 2021, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra os aludidos atos tributários – cujo requerimento inicial aqui se dá por inteiramente reproduzido –, a qual foi autuada sob o n.º ...2021... e correu termos no Serviço de Finanças de Cascais-... . [cf. PA]

h) A mencionada reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Finanças de Cascais-... (por delegação de competências do Diretor de Finanças de Lisboa), datado de 13.01.2022, com os fundamentos constantes da informação também datada de 13.01.2022, na qual foi analisado o pedido deduzido pelo Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzida [cf. PA].

i) O Requerente foi notificado do aludido despacho de indeferimento da reclamação graciosa, através de ofício, datado de 13.01.2022, do Serviço de Finanças de Cascais-..., remetido por carta registada. [cf. PA]

j) No dia 7 de abril de 2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, consiste em determinar se o excesso da quota-parte, no sobredito bem imóvel, que o Requerente recebeu na referenciada partilha por óbito da sua mãe, está sujeito a IMT – nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT – e a Imposto do Selo – nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto

do Selo e da Verba 1.1 da TGIS –, atendendo a que o pai do Requerente prescindiu das tornas a que tinha direito.

A resposta que for dada a esta questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à (i)legalidade do ato de liquidação de IMT e do ato de liquidação de Imposto do Selo controvertidos; importa precisar que o ato de liquidação de Imposto do Selo que é impugnado neste processo radica, tão somente, no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e na Verba 1.1 da TGIS (cf. documento n.º 2 anexo ao PPA).

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre o reembolso dos montantes pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

§2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

§2.1. O CÓDIGO DO IMT

13. O artigo 2.º, n.º 1, do Código do IMT estatui que “[o] IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional”. O n.º 5 do mesmo artigo determina que, em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas a IMT, além de outras operações, “[o] excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário” (alínea c)).

O artigo 4.º do Código do IMT preceitua que o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, sendo que, “[n]as divisões e partilhas, o imposto é devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens” (alínea a)).

O artigo 12.º do mesmo compêndio legal dispõe, no seu n.º 1, que “[o] IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior”, sem prejuízo, entre outras, da seguinte regra: “11.ª Nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º, é calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens adicionado do valor atribuído aos imóveis não sujeitos a inscrição matricial ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à partilha”.

14. A propósito da norma constante da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT, José Maria Fernandes Pires afirma o seguinte¹:

“A partilha não é um ato sujeito em si mesmo a Imposto do Selo nem a IMT. Na verdade a função da partilha é proceder à distribuição dos bens em função da quota ideal de cada um dos herdeiros, pelo que se essa distribuição respeitar aquela proporção, não haverá IMT a pagar. Nesses casos não ocorre qualquer transmissão no ato da partilha porque, como estabelece o Código Civil no artigo 2119.º, a aquisição por via sucessória retroage à data da abertura da herança.

Porém, nos casos em que dessas partilhas resulte que determinado herdeiro recebe bens imóveis de valor superior à sua quota na herança, haverá sujeição a IMT, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

Nesses casos a parte do valor do(s) prédio(s) que excede a quota do herdeiro é adquirida por efeito da partilha e não por mero efeito da sucessão. Por essa razão haverá sujeição a IMT na data da sua outorga, mas o imposto só incide sobre a parte do valor do imóvel recebido pelo herdeiro que excede a sua quota ideal.

Assim, e em conclusão, as partilhas só dão origem a sujeição a IMT, nos casos em que algum beneficiário receber bens imóveis de valor superior à sua quota-parte, como prevê a alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT. (...)

O valor tributável sujeito a imposto é constituído, no caso das partilhas, pelo excesso do valor de imóveis recebidos, sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da regra 11.ª do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT. (...)

O valor sujeito a imposto corresponderá normalmente ao valor das chamadas tornas que são pagas pelos adquirentes de imóveis relativamente ao valor destes. Porém, a Lei centra-se na análise das duas diferenças entre o valor dos imóveis recebidos pelo adquirente e da sua quota-parte no valor desses bens. É este excesso que a Lei pretende tributar, comparando sempre o excesso resultante da comparação a partir dos valores patrimoniais e a partir dos valores que as partes atribuíram aos imóveis na partilha ou no ato de divisão.

¹ *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 280-283.

Pode acontecer, em algumas situações, que o valor das tornas não coincida com qualquer dos excessos a que antes nos referimos. Na verdade a Lei estabelece para a determinação do valor tributável deste facto tributável um regime específico e diferente da regra geral, prevalecendo sempre a maior das diferenças antes enunciadas.”

15. A este mesmo propósito, o STA pronunciou-se, designadamente, nos seguintes arestos:

(i) Acórdão, datado de 12.02.2020, proferido no processo n.º 0360/12.0BECBR (449/18):

“(…) a questão da natureza jurídica da partilha é muito controversa na doutrina, mas tem prevalecido o entendimento de que, ao menos a *partilha hereditária*, «tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário» e não «um carácter constitutivo ou translativo, pois a aquisição hereditária não decorre de recíprocas alienações e aquisições entre os co-partilhantes» [Cit. Rabindranath Capelo de Sousa, *in* «Lições de Direito das Sucessões», Volume II, 2.ª edição 1990, págs. 358 a 359; (...)].

(…) não deriva da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT que o ato de divisão ou partilhas de que derive excesso da quota-parte para o adjudicante e o direito a tornas para o outro constitui transmissão a título oneroso para efeitos daquele imposto.

O que deriva daquele dispositivo legal é apenas que, havendo excesso da quota-parte para um dos sujeitos da partilha (fenómeno em que o legislador se enquista precisamente para desconsiderar a natureza do ato de partilha) esse excesso também fica sujeito a IMT, abstraindo da questão de saber se a operação em que se insere tem natureza translativa ou onerosa.

A alínea c) do n.º 2 daquele artigo 5.º alberga, por isso, situações em que, por vontade expressa do legislador, se entendeu estender o âmbito de incidência de IMT ao efeito que uma operação da partilha gera na esfera patrimonial de um dos seus sujeitos. Abstraindo da natureza da partilha, em vez de a definir.”

(ii) Acórdão, datado de 08.09.2021, proferido no processo n.º 01391/12.6BESNT (em cujo Sumário consta, além do mais, o seguinte: “II – Para efeitos da tributação em IMT do «excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas», não há que indagar do carácter oneroso ou gratuito da aquisição desse excesso (designadamente por o herdeiro que havia de receber tornas do sujeito passivo ter prescindido das mesmas), nem sequer da natureza aquisitiva ou declarativa da partilha, sendo precisamente para afastar a discussão doutrinária sobre a natureza desse fenómeno e da sua subsunção, ou não, às demais regras de incidência objectiva, que o legislador, querendo tributá-lo, consagrou expressamente a sujeição do mesmo ao IMT, na previsão da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código desse imposto.”):

“Prevê o CIMT, no art. 2.º, em que estabelece as regras da incidência objectiva do imposto, que é sujeito a imposto *«o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas»* [n.º 5, alínea c)]. Ou seja, fica sujeito a IMT quem, no âmbito de uma partilha, receber bens imóveis que excedam a sua quota-parte ideal no conjunto de bens imóveis objecto da partilha.

A sentença, na interpretação da citada norma, arranca de um pressuposto que, salvo o devido respeito, temos como errado, qual seja o de que a tributação em IMT do *«excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas»* fica dependente do “carácter oneroso” dessa transmissão. Dito de outro modo, para a sentença, a incidência de IMT sobre o fenómeno em causa não se bastaria com o facto de o sujeito passivo ter recebido bens imóveis que excedam a sua quota-parte ideal no conjunto de bens imóveis objecto da partilha, exigindo-se ainda, cumulativamente, que esse excesso fosse resultante de um negócio jurídico oneroso.

A nosso ver, nada permite concluir que assim seja; antes pelo contrário: o que resulta da melhor interpretação da norma, como recentemente afirmou este Supremo Tribunal, *«é apenas que, havendo excesso da quota-parte para um dos sujeitos da partilha (fenómeno em que o legislador se enquista precisamente para desconsiderar a natureza do acto de partilha) esse excesso também fica sujeito a IMT, abstraindo da questão de saber se a operação em que se insere tem natureza translativa ou onerosa»* (...) e que *«[a] alínea c) do n.º 2 daquele artigo 5.º alberga, por isso, situações em que, por vontade expressa do legislador, se*

entendeu estender o âmbito de incidência de IMT ao efeito que uma operação da partilha gera na esfera patrimonial de um dos seus sujeitos. Abstraindo da natureza da partilha, em vez de a definir».

Na verdade, o legislador, ciente das divergências doutrinárias em torno da natureza jurídica da partilha e da qualificação do negócio por que um dos intervenientes na partilha recebe bens imóveis em excesso sobre a sua quota ideal (...), querendo tributar esse fenómeno – que, na medida em que se traduz no ingresso de um imóvel no património do sujeito passivo, constitui inequivocamente uma manifestação de capacidade contributiva susceptível de tributação em sede de impostos sobre o património (haja ou não lugar ao pagamento de tornas) –, criou uma norma em que, pondo-se à margem dessa querela doutrinária, o consagrou como objecto da incidência de IMT.

Nesta regra, a nosso ver, o legislador visa tributar a aquisição de bens imóveis (*rectius*, as transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional) na parte em que constitui excesso sobre a quota ideal do sujeito passivo nos bens a partilhar, abstraindo da questão de saber se esse fenómeno, em concreto, tem natureza meramente translativa ou aquisitiva e, neste último caso, tem natureza gratuita ou onerosa.”

16. Também os tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD se pronunciaram já sobre esta temática, sendo disso exemplo, para além das decisões proferidas nos processos arbitrais enunciados pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral, as seguintes decisões:

(i) A decisão, datada de 14.04.2020, proferida no processo n.º 666/2019-T, na qual foi decidido que “a transmissão, efetuada através da partilha é, sem dúvida, onerosa, porquanto foram adjudicados bens imóveis, ao Requerente, em valor que excedeu a sua quota ideal nesses bens imóveis, ficando, deste modo, verificado o pressuposto previsto na alínea c) do referido n.º 5 do artigo 2.º do CIMT por ocorrer excesso de quota-parte.”

(ii) A decisão, datada de 20.11.2021, proferida no processo n.º 762/2020-T, assim sumariada (na parte aqui a considerar):

“II. A adjudicação de imóvel cujo valor excede a quota parte do herdeiro nesse mesmo imóvel, independentemente da constituição da obrigação de tornas ou da obrigação do seu pagamento, a diferença entre o valor da sua quota ideal e o valor da adjudicação no imóvel remanescente da herança e levado à partilha, constitui transmissão onerosa ficcionada – nos termos (...) da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º (...) do CIMT – sujeita a IMT.

III. O excesso de quota parte no identificado imóvel, (...), também está sujeita a Imposto do Selo da verba 1.1 Tabela Geral de Imposto do Selo.

IV. Esse mesmo excesso é calculado nos termos do artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT, em função do «valor que tiver servido de base à partilha», ou do VPT, consoante o que for superior.”

(iii) A decisão, datada de 20.11.2021, proferida no processo n.º 17/2021-T, onde se decidiu que “o legislador visa tributar a aquisição de bens imóveis (rectius, as transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional) na parte em que constitui excesso sobre a quota ideal do sujeito passivo nos bens a partilhar, abstraindo da questão de saber se esse fenómeno, em concreto, tem natureza gratuita ou onerosa, tendo por conseguinte sido liquidado corretamente IMT sobre o excesso da quota parte que pertenceu aos Requerentes em bens imóveis.”

§2.2. O CÓDIGO DO IMPOSTO DO SELO

17. O artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, no seu n.º 1, estatui que “[o] imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”

O artigo 3.º do Código do Imposto do Selo, no seu n.º 1, determina que “[o] imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1.º”; para esse efeito, é considerado titular do interesse económico, “[n]as transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens” (alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 3.º).

O artigo 9.º do mesmo compêndio legal, no seu n.º 4, estatui que “[à] tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela geral, aplicam-se as regras de

determinação da matéria tributável do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).”

Por seu turno, resulta da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), concretamente da respetiva Verba 1.1, que estão sujeitas a Imposto do Selo, à taxa de 0,8% sobre o respetivo valor, a “[a]quisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos”.

§3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

18. Voltando ao caso *sub judice*, conforme resultou provado (cf. facto provado c)), temos que foi outorgada uma escritura de “Partilha”, na qual intervieram o Requerente e seu pai, enquanto únicos interessados na partilha dos bens deixados por óbito de sua mãe e mulher, respetivamente, tendo, nessa qualidade, procedido à partilha do bem imóvel integrante daquele acervo hereditário; esse bem imóvel tinha o valor patrimonial tributário de € 137.508,64, tendo-lhe sido atribuído o valor de € 400.000,00 (nua-propriedade: € 280.000,00; usufruto: € 120.000,00) para efeitos de partilha.

Ademais, como também ficou provado (cf. facto provado d)), resultou daquela partilha que ao pai do Requerente foi adjudicado o usufruto do dito imóvel e ao Requerente foi adjudicada a respetiva nua-propriedade; deste modo, o Requerente levou a mais a quantia de € 180.000,00, que deveria repor, a título de tornas, a seu pai, tendo este, contudo, prescindido das mesmas.

É este excesso da quota-parte que ao Requerente pertencia, no mencionado imóvel, na sobredita partilha, que importa enquadrar em sede quer de IMT quer de Imposto do Selo.

A este propósito, não vislumbramos qualquer motivo que possa fundamentar a adoção de uma posição divergente daquela que globalmente resulta da doutrina e da jurisprudência que citámos, cujo argumentário acima reproduzimos e, *data venia*, fazemos nosso. Por consequência, consideramos que o dito excesso (€ 180.000,00) da quota-parte que ao Requerente pertencia, no aludido bem imóvel, na partilha por óbito de sua mãe – tendo o seu pai prescindido das tornas a que tinha direito –, está pois sujeito: (i) a IMT, nos termos do

disposto na alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT; e, (ii) a Imposto do Selo, nos termos conjugados do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e da Verba 1.1 da TGIS.

19. Atento o exposto, os atos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo controvertidos não padecem dos apontados vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que devem ser mantidos na ordem jurídica.

§4. O REEMBOLSO DOS MONTANTES PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

20. O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre os pedidos de condenação da AT no reembolso dos montantes pagos e no pagamento de juros indemnizatórios.

Atenta a decisão no sentido da legalidade e manutenção dos atos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo controvertidos, estes pedidos têm necessariamente de improceder, por não se verificarem os respetivos fundamentos quer de facto, quer de direito que são legalmente estatuídos.

*

21. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos, com as legais conseqüências;
- b) Condenar o Requerente no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 7.352,28 (sete mil trezentos e cinquenta e dois euros e vinte e oito cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 612,00 (seiscentos e doze euros), cujo pagamento fica a cargo do Requerente**.

Notifique.

Lisboa, 22 de novembro de 2022.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)