

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1411/2024-T

Tema: Imposto do Selo. Renúncia a tornas. Tipificação do facto tributário.

Sumário

Tendo sido omitida no Código do Imposto de Selo uma norma semelhante à que, nos termos do artigo 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, criava um regime especial de tributação da renúncia a direitos constituídos, ficcionando a sua natureza de transmissão fiscal (gratuita ou onerosa), a renúncia a tornas na partilha, enquanto renúncia abdicativa, não constitui objeto da incidência do imposto do selo sobre transmissões gratuitas para efeitos de imposto do selo.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro signatário Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal, constituído em 05-03-2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

- A...**, (doravante designado Requerente) casado no regime da comunhão de adquiridos com B..., natural da freguesia ... (...), concelho de Coimbra, com o contribuinte fiscal n.º ... e residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Coimbra, não se conformando com o ato de liquidação n.º ... de 16/07/2024 que deu origem ao documento de cobrança n.º 2024 ... de Imposto do Selo (IS), no montante € 8.332.36, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por ilegal, vem, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJATT) e 99º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de nulidade da mencionada liquidação de IS.

2. É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também designada por AT ou, Requerida).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida.
4. Em 12-02-2025, foi comunicada, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a constituição do presente tribunal arbitral singular, nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 11.º do RJAT.
5. No Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), o Requerente pretende, em síntese, a declaração de nulidade da liquidação de IS, no valor de € 8.332,36, que teve origem na renúncia a tornas de todos s herdeiros no âmbito de um processo de inventário judicial e consequente partilha que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Coimbra, Juízo Local Cível de Coimbra - Juiz 2, tendo o processo o n.º .../21...T8CBR, invocando, como fundamento de direito, a inexistência de facto tributário.
6. Como fundamento de facto da sua pretensão, o Requerente alegou, em resumo, que os herdeiros, no acordo de partilhas, concordaram entre si que não havia tornas a pagar, ficando feitas e saldadas entre todos quaisquer tornas que fossem devidas. Assim, não havendo tornas, não é devido IS.
7. Em 05-03-2025, foi proferido despacho arbitral tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para (i) apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, e, bem assim, (ii) remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo (PA), em cumprimento do disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.
8. A Requerida apresentou Resposta, em 09-04-2025 2025, alegando, também em síntese, que a renúncia a tornas deve ter-se por sujeita a IS enquanto transmissão gratuita, pelo que a liquidação efetuada e que vem impugnada não padece de ilegalidade, devendo manter-se, com todos os seus efeitos, na ordem jurídica. Antes, porém, equacionou como mera "questão prévia" o facto de, sob os n.ºs 1412/2024-T e 1419/2024-T, correrem no Tribunal Arbitral processos sobre idêntica matéria de facto e de direito. Juntou, na mesma data, o PA.
9. Por Requerimento de 29-04-2025, sem que para o efeito tivesse sido notificado, o Requerente veio responder à "questão prévia" como se de uma exceção se tratasse, defendendo que não existia litispendência, mas, à cautela, requereu a apensação dos processos. Estas questões serão respondidas na Matéria de Direito.

10. Em 06-05- 2025, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no artigo 18.º e decidindo que não tinham sido invocadas exceções relativamente às quais a Requerente tivesse de exercer o direito ao contraditório.

II. SANEAMENTO

11. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato de indeferimento de reclamação graciosa e da liquidação contra a qual a havia deduzido (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).
12. O PPA, apresentado em 24 de dezembro de 2024, é tempestivo porquanto não foi excedido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, a contar da data da notificação do indeferimento expresso da RG deduzida em 7 de fevereiro de 2024 e efetuada, VIA CTT, por ofício de 26 de agosto de 2024, contra o ato tributários impugnado.
13. 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).
14. Não foram identificadas nulidades ou exceções que obstem ao conhecimento do mérito.
15. Vem, no entanto, requerida a apensação dos processos, devidamente identificados, que, sobre situações idênticas, foram apresentados e correm termos no CAAD.

I. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

16. Com interesse para a decisão, julgam-se relevantes e provados os seguintes factos:
- A) Por óbito de C..., ocorrido em 08-02-1992, sucederam-lhe como únicos e universais herdeiros, sem testamento ou qualquer outra disposição de última vontade (cf. **escritura de habilitação de herdeiros, outorgada em 28-05-1992, junta com a PI, como doc. 2**):

- a. O cônjuge, D..., com o autor da herança casada no regime de comunhão geral de bens; e
 - b. Cinco filhos:
 - i. A...– aqui Requerente;
 - ii. E...;
 - iii. F...;
 - iv. G...; e
 - v. H....
- B)** No dia 17-01-2017, faleceu o cônjuge sobrevivente, D..., que deixou testamento, outorgado em 30-10-2000, pelo qual instituiu herdeira da sua quota disponível a sua filha H..., quota que deveria ser preenchida primeiramente pelo seu prédio denominado por ..., situado em ..., freguesia de ..., concelho de Coimbra (**cfr. Certidão eletrónica do processo de inventário judicial, de ora em diante apenas Certidão**)
- C)** Deixou como herdeiros os seus 5 filhos identificados em A) (**Cfr. Certidão**).
- D)** Por escritura pública de cessão de quinhões hereditários, outorgada em 16-11-2018, o herdeiro F... vendeu ao ora Requerente e aos herdeiros E... e H..., em partes iguais, os quinhões hereditários que lhe pertenciam nas heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito do pai C... e da mãe D... (**Cfr. Certidão**).
- E)** O acervo de bens que compunham as referidas heranças foi partilhado entre o Requerente e os seus três irmãos, identificados no ponto anterior, mediante a instauração obrigatória de **processo de inventário judicial** que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Coimbra, Juízo Local Cível de Coimbra – Juiz 2, com o n.º .../21...T8CBR (**cfr. Certidão**).
- F)** No âmbito do mencionado processo de partilha/inventário judicial, os aí interessados (o requerente e seus identificados irmãos) acordaram na composição, ou seja, na sua integração por bens concretos, dos quinhões hereditários que cabiam a cada um deles, assim pondo termo ao processo (**Cfr. Certidão**).
- G)** O acervo de bens das heranças em causa tinha um valor global de € 1.598.846,25, o qual foi dividido pelos interessados, cabendo (**Cfr. Certidão**):
- a. Ao Requerente, A..., bens no montante de € 337.534,21;
 - b. À interessada E... € 337.534,21;

- c. Ao interessado G... € 253.150,66;
- d. À interessada H... € 670.627,18.
- H) Em sede de partilha, contudo, foram adjudicados ao ora Requerente bens no montante de €420.857,76, ou seja, em montante superior ao seu quinhão - € 337.534,21 (**Cfr. Certidão**).
- I) Constando do próprio Mapa de Partilha, que integra a Ata de Conferência de Interessados, junta como doc. 2 na PI, que *“pagaria de tornas à Interessada H...”*, no montante de € 83.323,55 (**Cfr. Certidão**).
- J) Os interessados no acordo entre si celebrado que pôs fim à partilha hereditária determinaram na Cláusula Nona que *“... para efeitos desta partilha hereditária e considerando os seus ternos, consideram que não há tornas a pagar, ficando feitas e saldadas entre todos quaisquer tornas que sejam devidas ...”* (**Cfr. Certidão**).
- K) Em cumprimento da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT que determina que, em virtude do disposto do 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 ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário”*, foram emitidas as competentes liquidações de IMT e IS (Verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo), calculadas com base no valor patrimonial tributário, por ser o maior, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do CIMT - que o Requerente pagou integralmente (**Facto consensual**).
- L) Na sequência da Participação n.º..., em 16/07/2024, a AT emitiu oficiosamente, em nome do ora Requerente A..., a liquidação de Imposto de Selo (IS) n.º ..., no valor de € 8.332,36, com fundamento em doação, originada em renúncia a tornas (**cfr. Doc. 1**).
- M) O Requerente pagou o imposto de selo no montante de € 8.332,36 (**cfr. PA**).

§2. Factos não provados

17. Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.
18. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto pela Requerida.
19. Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

II. QUESTÕES A DECIDIR

20. São duas as questões a decidir:

- a. Sobre se o facto de estarem em curso no CAAD dois outros processos em que se discute a situação dos herdeiros que não pagaram tornas, à mesma herdeira credora, por renúncia desta, constitui fundamento para a apensação de processos ou exceção dilatória de litispendência;
- b. Sobre se a renúncia a tornas constitui facto tributário para efeitos de Imposto de Selo sobre transmissões gratuitas e, nessa medida, sobre a legalidade da liquidação de IS efetuada ao Requerente e que ele pagou.

III. MATÉRIA DE DIREITO

§ 1.º - Aspetos processuais

21. A Requerida enunciou, na sua Resposta, como "Questão Prévia", a "informação" segundo a qual *"Correm termos neste Centro de Arbitragem Administrativa os processos com os n.ºs 1412/2024 e 1419/2024, no âmbito dos quais é discutida a mesma matéria de facto e de direito"*
22. Notificado da Resposta, o Requerente, atribuindo a esta informação uma possível causa de litispendência, veio dizer que *Todavia, e à cautela, caso venha a ser entendido naqueles já identificados processos que existe litispendência, o que não se aceita e apenas por mera hipótese de trabalho se considera, requer-se, desde já, a apensação aos presentes autos dos processos n.ºs 1412/2024-T e 1419/2024-T, por ter sido este o processo intentando em primeiro, apensação esta que será, também por cautela, igualmente requerida naqueles processos.*
23. Tratando-se de processos em que é discutida a mesma matéria de facto e de direito, porque tiveram origem nos mesmos factos, designadamente as mesmas sucessões hereditárias, e referindo-se ao mesmo imposto (imposto de selo por transmissão gratuita) admite-se que o conjunto dos processos identificados pudesse ter tramitado neste Tribunal na modalidade de "cumulação de pedidos e coligação de autores", nos exatos termos previstos no artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
24. No entanto, nos termos do n.º 1 do artigo 104.º, que dispõe, na impugnação judicial, **sobre a admissibilidade** da cumulação de pedidos e da coligação de autores, releva objetivamente a natureza opcional do ou dos Autores. São estes que decidem sobre a modalidade de impugnação que deduzem, com ou sem

cumulação de pedidos, tratando-se de um mesmo autor ou com a coligação de autores, tratando-se de mais do que um autor.

25. No caso dos autos, a opção foi, também objetivamente, pela individualização da impugnação, com um só pedido e um só autor. Perante o exercício deste direito, restaria a possibilidade de apensação de processos, prevista na n.º 2 do artigo 105.º do CPPT. Teria, para isso, o juiz de entender "*não haver prejuízo para o andamento da causa*". Não pode este Tribunal adotar tal entendimento, porque o signatário apenas tem um processo distribuído e ignora, nem tem acesso que lhe permita conhecer, em que fase os restantes se encontram. Diferente poderia ser a situação se todos os referidos processos que tramitam no CAAD lhe tivessem sido distribuídos.
26. Nestes termos, improcede o pedido de apensação formulado pelo Requerente.
27. Igualmente se deve deixar claro que a circunstância de correrem termos no CAAD três processos em cujo âmbito se discute a mesma matéria de facto e de direito não dá origem à exceção dilatória de litispendência, que, aliás, não foi invocada pela requerida. Com efeito, só existe litispendência, quando ocorre a repetição de uma causa [n.º 1 do artigo 580.º do Código de Processo Civil (CPC)].
28. E a repetição da causa (n.º 1 do artigo 581.º do CPC) ocorre quando é proposta uma ação idêntica a outra, quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, sendo essa tripla identidade crucial para a verificação da exceção dilatória de litispendência (cf. ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES e outros, *Código de Processo Civil, Anotado, Vol. I, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2025, pp. 712 e ss.*). Ora, as ações presuntivamente em curso no CAAD não são idênticas quanto aos sujeitos, uma vez que cada um optou por uma ação individual.
29. Termos em que o Tribunal sempre consideraria improcedente a verificação da exceção dilatória de litispendência, mesmo que ela tivesse sido invocada, o que entende não se ter verificado no enunciado, pela Requerida, da "Questão Prévia" na sua Resposta.

§ 2.º - Aspetos materiais

30. Vem provado que, em conformidade com o acordo de partilha celebrado entre os herdeiros, foi estabelecido o seguinte:

Cláusula Nona

1 - Os interessados, para efeitos desta partilha e considerando os seus termos, consideram que não há tornas a pagar, ficando feitas e saldadas entre todos quaisquer tornas que sejam devidas, desde já renunciando a qualquer hipoteca legal;

2 - Os interessados declaram que consideram prestadas todas as contas do cabeçalato, nada tendo, reciprocamente, a exigir e ou reclamar uns dos outros.

31. Haver ou não tornas a pagar, resulta das contas da partilha e não da vontade dos herdeiros. Portanto, o conteúdo útil que da cláusula reproduzida se pode retirar é apenas um: quem tivesse direito a tornas a elas renunciava, ficando, desde modo, desonerado da correspondente prestação quem delas fosse, aritmeticamente, devedor.
32. Foi o que sucedeu com o Requerente: com a renúncia a tornas titulada subjetivamente pela da herdeira H..., ficou o Requerente desonerado da prestação a efetuar-lhe, a título daquelas, no montante de € 83.323,55.
33. O Requerente, por lhe terem sido adjudicados bens, incluindo imóveis, em valor superior ao dos seus quinhões hereditários, pagou IMT e Imposto do Selo (Tabela Geral, Verba 1.1), nos termos dos respetivos códigos, liquidação que aceitou e não impugnou¹.
34. Não obstante, entendeu a Requerida efetuar-lhe a liquidação de imposto do selo, **"por doação"**, a seguinte liquidação, cuja matéria coletável foi constituída pelo montante das tornas de cuja prestação se tinha visto desonerado por renúncia:

¹¹ Ainda que se pudesse discutir se, não tendo sido pagas tornas, a transmissão em causa foi uma transmissão onerosa ou foi uma transmissão gratuita. A jurisprudência entende que se trata de uma transmissão onerosa: *"Mesmo numa situação de partilha com renúncia a tornas, está-se no âmbito da aplicação do disposto no art.º 2, n.º 5, al. c) do CIMT, uma vez que o facto tributário se verifica. O excesso sobre a quota ideal é o que pretende ser tributado, sendo, para o efeito, irrelevante se houve ou não efetivo pagamento de tornas"* - cfr. n.ºs II e III do Acórdão do TCAS, de 06-12-2022, tirado no Processo 1621/10.9BELRS, relatado pela Ilustre Desembargadora Tânia Meireles da Cunha. Já na doutrina, o recente artigo científico de LUÍS MIGUEL PICA & MÁRIO FLIPE BORRALHO, *Da tributação da renúncia ao direito às tornas no contrato de partilha da herança: a fragmentação entre os conceitos de "onerosidade" e de "gratuidade" e a (in)compreensão do regime dualista*, in *JURISMAT - Revista Jurídica do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes*, n.º 19, Portimão, 2024, pp. 287/301, no n.º 3 - *O contrato de partilha mortis causa e a renúncia a tornas: entre a onerosidade e a liberalidade e a relevância deste negócio para efeitos de IMT*, coloca em causa a onerosidade da aquisição do excesso do quinhão hereditário, invocando que a sujeição implica que, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, a transmissão tenha sido efetuada a título oneroso pois o n.º 5 condiciona a sujeição "ao disposto no n.º 1", e defende que a transmissão do excesso do quinhão hereditário com renúncia a tornas é uma transmissão gratuita, sujeita à verba n.º 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o que, segundo a tese que aqui vai defender-se, qualificaria a renúncia como translativa e não como meramente abdicativa.

AT
autoridade
tributária e aduaneira

IMPÓSTO DO SELO
Av. Duque de Loulé, 72 A - 1050-091 LISBOA
AVANÇADO 1002 EC Camões
102-002 LISBOA

Fica V. Ex.ª notificada, nos termos do art. 56º do Código do Imposto do Selo (CIS) e do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), da liquidação do Imposto do Selo relativo à Transmissão Gratuita acima descrita. De liquidação poderá reclamar no lapso nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 750, 990 e 1020 do CPPT.

2024 00007408118

DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO - Doação

Sujeito Passivo		Liquidação		Matéria Colectável de IS		Matéria Colectável de IRT		Juros Compensatórios		Total Liquidado	
N.º de Participação	Número	Data	Tipo	Modo	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
		2024-07-16	PRIMEIRA	AUTOMÁTICA	83.323,55		0,00	0,00			8.332,56

IMPÓSTO DO SELO

PAGAMENTO DO IMPÓSTO

DOCUMENTO DE COBRANÇA 2024

Não fica notificada, que deverá efectuar o pagamento do imposto, através de uma das modalidades acima indicadas, no quantitativo a na data mencionada, utilizando o código constante da referência de pagamento. A realização de um dos pagamentos mencionados anteriormente facilitará a opção definitiva pela modalidade de pagamento, não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo, nos termos do n.º 5 do artigo 450 do CIS.

Modalidade 1 - A pronto pagamento, usufruindo do desconto previsto no art. 450 do CIS.

Desconto	A pagar líquido de desconto	Data Límite de Pagamento	Referência de Pagamento
1.124,86	7.207,55	2024-09-30	

Modalidade 2 - Em virtude de existir colecta sobre aduãs, poderá optar por esta modalidade de pagamento em prestações, dando para tal, a prestação garantida nos termos do art. 450 do CIS, junto do Serviço de Finanças antes do término da data limite de pagamento da modalidade 1.

Total a Pagar	Valor da 1ª Prestação	Restantes Prestações	Data Límite de Pagamento da 1ª prestação	Referência de Pagamento
8.332,56	833,29	9	833,25	

VALORES TRIBUTÁVEIS

Vob	Valor
1	83.323,55

Obs: Esta notificação compreende 1 folhas. Esta é a 1.ª de 1.ª folhas.

2024 00007408118

A Diretora-Geral,
(Helena Alves Borges)

P PT*
A...
R
COIMBRA

OV05080 AWECE1

35. Da liquidação reproduzida colhe-se parca fundamentação sobre a verificação do facto tributário, não sendo, desde logo, invocadas as normas legais de incidência real e pessoal, tendo-se optado genericamente pela qualificação do facto tributário como "doação".
36. Como já antes se viu, o Requerente entende que este imposto não é devido e que, por esse motivo, a liquidação é ilegal, devendo ser anulada, invocando, para o efeito:

32. Ora o Requerente não foi, nem é, beneficiário do quer que seja, pois da partilha dos bens por óbito dos seus pais, não existiram, nem existem, tornas a pagar.

33. Nenhum dos aí interessados, incluindo o ora Requerente, excedeu a sua quota parte nos bens imóveis que lhes foram atribuídos.

34. Nem tampouco qualquer dos interessados renunciou e/ou prescindiu do pagamento de quaisquer tornas que houvessem - e não houve.

- 35.** *Os interessados no referido processo judicial de partilha, como por diversas vezes se disse já, atribuíram ao conjunto de bens da herança adjudicados a cada interessado valor igual ao valor do quinhão hereditário que lhes cabia, não havendo, portanto, excesso da quota-parte ideal a que cada um cabia, e, portanto, não havendo quaisquer tornas a pagar.*
- 36.** *Assim, não existindo tornas, nem delas se tendo prescindido, não existe facto tributário passível de originar o pagamento do imposto de selo que se impugna.*
- 37.** Já a Requerida, defende, tendo por base o mapa da partilha e as tornas que, segundo o mesmo, seriam devidas, em tese, uma espécie de "represtinação", ou mesmo de "continuação em vigor", do Imposto Sobre as Sucessões e Doações (CISS), revogado nos termos do n.º 3 do artigo 31.º do Decreto-Lei 287/2003, de 18 de novembro, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2004².
- 38.** Argumenta para tanto, adotando uma posição inovadora no que se refere à natureza das tornas por parte de quem a elas tem direito, pois é do domínio público que a AT vem defendendo, nestes casos, que, ao menos quando as mesmas resultavam de excesso de bens imóveis na composição do quinhão hereditário do devedor, se tratava de um "preço" que permitia invocar, quanto ao credor, a "alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis"³, sujeitas, portanto, a IRS, na categoria G - Mais-Valias, que, pelo seu interesse, integralmente se transcreve:
- 22.** *Conforme ensina Menezes Cordeiro, in Direito das Obrigações, 2º volume, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, reimpressão, 1986, pp. 233-234, "ao extinguir voluntariamente o seu direito, o credor vai bulir, automaticamente, com a situação do devedor e não apenas com a sua. O devedor (...) não é obrigado a receber qualquer vantagem sem ter dado o seu acordo. Por isso, a remissão surge como contrato entre o credor e o devedor, destinado a extinguir determinada relação obrigacional entre eles existente".*
- 23.** *E prossegue, "Exceto quando, por qualquer motivo, seja liberatória, a remissão surge como uma autêntica doação feita pelo credor ao devedor. Donde o dispositivo do artigo 863.º, n.º 2, do Código Civil."(sublinhado nosso), que dispõe,*

² Foi na vigência do CISS que se firmou a seguinte doutrina, tendo como fundamento o artigo 4.º do CISSD: "Embora credor das tornas, resultantes das licitações operadas, no próprio acto tenha declarado que prescinde de receber aquelas a que tiver direito, liquidadas, sendo aceite pelo devedor, tal circunstância não obsta a liquidação de imposto sucessório liberalizado com que foi beneficiado o respectivo devedor" - cfr. Ac. do STA de 21-11-1964, processo n.º 015089.

³ Ver Acórdãos do STA de 12-02-2020, Proc. 0360/12.0BECBR 449/19 e de 10-02-2025, Proc. 01868/22.5BEBRG, embora com decisões opostas.

“Quando tiver o carácter de liberalidade, a remissão por negócio entre vivos é havida como doação, na conformidade dos artigos 940.º e seguintes.”

24. *A natureza creditícia do direito a receber tornas é inquestionável.*

25. *Existem um credor e um devedor, este, adstrito a prestar àquele determinada quantia.*

26. *Sendo que, a aceitação pelo devedor das tornas não reveste forma especial.*

27. *Nem tão pouco expressa, conforme salientam Pires de Lima e Antunes Varela in Código Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 4ª edição, 1997, pág. 151.*

28. *Destarte, neste tipo de situações, e atenta a natureza e configuração da proposta que lhe é endossada, **o silêncio do obrigado ao pagamento das tornas tem o valor que decorre dos termos gerais**, previstos no art.º 234.º (por remissão do art.º 218.º), ambos do Código Civil.*

29. *Esclarecidos os fundamentos jurídico-civilísticos da tributação de renúncia a tornas, confira-se quanto determina ordenamento jurídico tributário e, assim, os nºs 3 e 5 do art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS)*

30. *Determina o[s] nºs 3,*

"3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto: (...)"

31. *A inclusão deste termo (designadamente) no corpo do preceito em apreço tem como efeito alertar o intérprete no sentido de que o elenco de situações que dele consta não tem um carácter fechado - no sentido de exclusivo - relativamente às situações que dele constam.*

32. *Trata-se de uma "tipologia enunciativa" e não taxativa.*

33. *Ou seja, não são apenas as operações descritas nas várias alíneas deste nº 3 que são consideradas como sujeitas a imposto.*

34. *Neste sentido se pronunciam J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas in Os Impostos sobre o Património Imobiliário, o Imposto do Selo, Engifisco, Lda., Lisboa, 2005, pág. 539,*

“São, assim, sujeitos à tributação prevista na verba 1.2 da Tabela Geral, entre outras, como se depreende do termo “designadamente” constante do n.º 3 deste artigo, as transmissões gratuitas, por sucessão ou doação, a seguir descritas em anotação ao n.º 3.”

35. Isto é, além das enunciadas no preceito em análise, outras se podem subsumir à respetiva previsão.

36. Mais, a intenção do legislador, claramente traduzida no décimo segundo parágrafo do preâmbulo do CIS, foi a de que se consagrassem no texto do Código quais os bens ou direitos não sujeitos a tributação.

37. Intenção de que se ocupa o n.º 5 do art.º 1.º do CIS, cujo corpo estatui,
“5 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, não são sujeitas a imposto as seguintes transmissões gratuitas:”

38. Seguindo-se um elenco no qual se não inclui a previsão de situações de facto que se possam equiparar a renúncia a direitos constituídos, i.e. renúncia a tornas.

39. Por outro lado, o disposto no n.º 2 do art.º 28.º do DL n.º 287/2003, de 12/11 (o qual procedeu à reforma da tributação do património, revogando o CIMSISD, e alterando o CIS, neste incluindo a tributação das transmissões gratuitas) estabelece que “Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respetivamente.”

40. Esta disposição demonstra inequivocamente a continuidade existente entre o CIMSISD e o CIS (e entre o extinto imposto sobre as sucessões e doações e o IS), pelo que a consagração no antigo CIMSISD da tributação da renúncia a direitos já constituídos (realidade “sempre havida por transmissão”) só se deve considerar afastada no CIS se efetivamente neste cominada – e não pela simples ausência no seu corpo de regra semelhante á contida na parte inicial do art.º 4.º do extinto compêndio.

41. Como da análise do complexo normativo do CIS nada concluímos em termos de novas referências a situações como aquela sobre a qual

dispunha a parte inicial do art.º 4.º do CIMSISD e o preâmbulo do CIS é claro quando refere que a reforma introduziu neste "Código as normas do antigo imposto sobre as sucessões e doações", forçoso será concluir que a renúncia a tornas continua a ser havida como transmissão gratuita (de um direito de crédito) a ser abrangida pela tributação - agora, em sede de IS.

41. Tudo visto, resulta que a renúncia a tornas constitui facto tributário em sede do imposto do selo sujeito às taxas da verba 1.2 da TGIS.

42. Renúncia que manifestamente reveste natureza creditícia (vide o n.º 2 do art.º 863.º do C. Civil).

43. Ainda que assim não se entendesse, ou seja, se, nas situações de renúncia a tornas, não se confirmar o entendimento que equipara a remissão à doação, seja porque se rejeita que estejamos perante um contrato, seja porque, ainda que tal não se conceba, falta, contudo, "o carácter de liberalidade" que o n.º 2 do art.º 863.º do C. Civil exige para que a remissão possa ser havida como doação,

44. Considerando-se que estamos perante aquilo que Pires de Lima e Antunes Varela (op. cit., pág. 151) designam por "remissão abdicatória" (por contraponto àquela que qualificam como "remissão-doação"),

45. Sempre se dirá ainda que,

46. Determina o n.º 3 do art.º 11.º da LGT, que se deverá "atender à substância dos factos tributários" na determinação do sentido das normas tributárias aos mesmos (eventualmente) aplicáveis.

47. O que, nos termos do n.º 2 da mesma disposição legal, só sucede quando, na determinação daquelas ou na qualificação dos factos que lhes são - ou possam ser - subsumíveis, se não empreguem termos próprios de outros ramos do direito, circunstância em que os mesmos deverão ser interpretados de acordo com o sentido que nesses ramos têm.

48. O que, se se afastar a renúncia de tornas do âmbito de aplicação do n.º 2 do art.º 863.º do C. Civil, é o caso dos presentes autos.

49. Efetivamente, a aplicar-se-lhes a cominação constante daquele preceito, tal renúncia será tida como uma doação (no caso - e atenta a sua natureza - de um direito de crédito).

50. A não se aplicar o comando contido no n.º 2 do art.º 863.º do C. Civil, temos de perscrutar a substância económica da renúncia a tornas.

- 51.** *In casu, a renúncia a tornas, como afirmam Pires de Lima e Antunes Varela (op. cit., pág. 241), "a renúncia envolve uma perda ou diminuição patrimonial" na esfera jurídica do renunciante.*
- 52.** *Enquanto provoca um acréscimo patrimonial na esfera jurídica do anteriormente onerado com o pagamento daquelas.*
- 53.** *Tal acréscimo/decrécimo patrimonial entre distintas esferas jurídicas ocorre, assim, sem que exista uma contrapartida que o justifique ou alicerce.*
- 54.** *Traduz-se, desta forma, numa diminuição do passivo do beneficiário, à custa de igual redução no ativo do renunciante.*
- 55.** *No caso dos autos, a renúncia a tornas traduziu-se numa perda patrimonial na esfera jurídica da renunciante, correspondente, sem qualquer contrapartida, ao acréscimo na esfera jurídico-patrimonial do beneficiário daquela, o ora Requerente.*
- 56.** *E na medida em que o direito de que é titular a renunciante foi extinto simplesmente, através de declaração unilateral não receptícia, a renúncia a tornas constituiu uma renúncia abdicatória.*
- 57.** *Sem que a lei expressamente considere este tipo de renúncias (abdicatórias) como doação, a verdade é que as mesmas, em termos patrimoniais, revestem as características daquelas.*
- 58.** *Efetivamente, como Pires de Lima e Antunes Varela ensinam (op. cit., pág. 239), deparamo-nos com um facto que, **sem ser havido como doação, apresenta idêntica substância económica.***
- 59.** *Temos, assim, que **a renúncia a tornas reveste natureza gratuita**, assente numa estrutura que se alicerça numa dada diminuição em determinada esfera patrimonial (o credor das tornas vê o seu direito/crédito/ativo extinguir-se), a que corresponde, sem qualquer contrapartida, um acréscimo de igual monta noutra esfera patrimonial (o devedor das tornas vê a sua obrigação/dívida/passivo extinguir-se).*
- 60.** *A sua substância económica é, assim, a de uma operação gratuita, pelo que o respetivo tratamento jurídico-tributário, em sede de sujeição a imposto do selo, tem de ser o mesmo que o conferido a uma doação formal nos termos do n.º 2 do artigo. 863.º do C. Civil.*
- 61.** *Voltando ao caso concreto, alega o Requerente que, nos termos do acordo celebrado, os interessados quiseram atribuir e atribuíram ao*

conjunto de bens da herança, adjudicados a cada interessado, valor igual ao valor do quinhão hereditário que lhes cabia, não havendo, portanto, excesso da quota ideal a que cada um cabia e, conseqüentemente, não havendo tornas a pagar por qualquer interessado. E, segunda sustenta, não havendo tornas a pagar, também não há lugar à cobrança e pagamento do imposto de selo sobre as mesmas, pois não existem.

62. *Ora, como ensina a jurisprudência, as “**tornas** não podem qualificar-se como uma contraprestação corresponsiva do recebido, mas **apenas como forma de igualar a composição dos quinhões** de acordo com o título, lei, testamento ou contrato.” (cf. item III da súmula do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018) – **negrito nosso.***

63. *Com efeito, a “divisão e atribuição de bens, em consequência da sucessão hereditária ou de separação de meações, não configura uma atribuição patrimonial vantajosa à qual corresponde uma contraprestação equivalente (cf. item II da súmula do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018). § Portanto, não tem relevância a obrigação de pagamento de tornas e o efetivo recebimento pelo credor, quer na transmissão mortis in causa quer na partilha em vida, na medida em que essa obrigação resulta da adjudicação de bens, cujo valor total excede o quinhão do herdeiro in causa, logrando-se, dessa forma, o respeito pelo princípio da igualação da partilha (cf. art.º 60.º RJPI)” - cf. pág. 14 do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018.*

64. *A jurisprudência distingue, assim, a obrigação de tornas resultante da adjudicação de bens, da obrigação de pagamento de tornas, não diferenciando a natureza daqueles que tanto podem ser exclusivamente imóveis, como móveis ou mistos.*

65. *Voltando ao caso concreto, foram adjudicados ao ora Requerente bens no montante de €420.857,76, ou seja, em montante superior ao seu quinhão de €337.534,21.*

66. *pelo que “pagaria de tornas à Interessada H...”, no montante de € 83.323,55, cfr. consta do próprio Mapa de Partilha, que integra a Ata de Conferência de Interessados, junta como doc. 2 na PI,*

67. *O não pagamento das tornas apuradas na partilha, configura uma renúncia às mesmas, que, de acordo com a sua substância económica e*

com o disposto no n.º 2 do art.º 863.º do Código Civil é considerada uma operação gratuita, constituindo uma realidade sujeita a IS ao abrigo do disposto na verba 1.2 da respetiva Tabela Geral, pelo que bem andou a AT, devendo manter-se o acto impugnado.

39. Importa, pois, conhecer do pedido, objetivo que exige, face ao que, pela Requerida, vem alegado em matéria de direito à minguia de outros fundamentos que, como já se sublinhou antes em face da liquidação notificada, possam cumprir adequadamente o critério de fundamentação dos atos tributários nos termos do disposto no artigo 77.º da LGT, mesmo tendo em conta o disposto no seu número 2. Assim:
40. Com a denominada "reforma da tributação do património" aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e entrada em vigor em 1 de janeiro de 2004, e a revogação do anterior Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as sucessões e Doações, que remontava à chamada "reforma Teixeira Ribeiro", ainda da década de 50 do século passado, a matéria relativa a "sucessões e doações" foi, numa opção legislativa pouco coerente, introduzida no Código do IRC quando os beneficiários sejam sujeitos passivos deste imposto⁴ e no Código do Imposto do Selo, quando os beneficiários das "transmissões gratuitas" sejam pessoas singulares⁵.
41. A incidência real do imposto sobre as sucessões e doações (ISSD), consagrada no artigo 3.º do Código, e a incidência objetiva do imposto do selo (IS), consagrada no n.º 1 do artigo 1.º do Código, têm, em ambos os casos, as "transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários" (ISSD) e "as transmissões gratuitas de bens" (IS). No entanto, no ISSD, logo o § 1.º do artigo 3.º limitava negativamente o âmbito da incidência em diversas situações, dispondo, designadamente que "só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efetiva dos bens", pelo que, nos estritos termos da lei e com base na máxima de que não existe imposto sem lei, não havendo transferência real e efetiva dos bens, não se verificaria o facto tributário.
42. E, mais adiante, no artigo 9.º, o ISSD, utilizando agora, na sua epígrafe, a expressão "incidência real do imposto sucessório", exemplificava, sem carácter taxativo, situações que, por força do disposto no artigo 3.º, estavam sujeitas a imposto

⁴ Em coerência com a "noção extensiva de rendimento" adotada pelo referido Código - cfr. n.º 5 do respetivo preâmbulo.

⁵ Considerando-se que a noção de rendimento acréscimo adotada pela Código do IRS era suscetível de incluir o acréscimo patrimonial resultante de sucessões e doações, introduziu-se, então, no artigo 12.º do correspondente Código, o n.º 6 que dispõe "O IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao imposto do selo". Há ainda a referir que embora a categoria G do IRS tenha por epígrafe "incrementos patrimoniais", não é uma categoria residual em sentido estrito: é uma categoria onde se tipificam os incrementos patrimoniais sujeitos a tributação, pelo que a sua a sua eventual "residualidade" é, ainda uma residualidade tipificada.

sobre as sucessões e doações. Logo no seu n.º 1.º, consagrava "as transmissões por doação ou sucessão hereditária, ainda que realizadas sobre a forma de constituição de direitos ou de desistência ou renúncia a direitos preexistentes".

43. O legislador do IS, que não densifica o conceito de transmissão fiscal gratuita, é também omissivo quanto ao pressuposto da "transferência real e efetiva dos bens". Sem qualquer norma anterior de enquadramento, optou pela técnica da enumeração, não taxativa, do objeto das transmissões gratuitas (al. a) a i) do n.º 3 do artigo 1.º), delimitada negativamente pela enumeração taxativa das transmissões gratuitas que não estão sujeitas a imposto.
44. Já quanto à incidência pessoal, dispunha-se no artigo 7.º do ISSD que "a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações são devidos por aqueles para quem se transmitem os bens"⁶, o que é repetido no n.º 2 do artigo 2.º do IS, com a especificidade de que "nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça de casal, e pelos legatários". A este propósito, dispõe ainda, reportando-se ao "encargo do imposto", a al. a) do n.º 3 do artigo 3.º do IS, que se considera titular do interesse económico "nas transmissões por morte, a herança e os legatários, e nas restantes transmissões, bem como no caso de transmissões onerosas, os adquirentes dos bens".
45. De onde se conclui que ambos os regimes que entre nós vigoraram sucessivamente, coincidem no facto tributário que dá origem à obrigação de imposto: *a transmissão (fiscal) gratuita*. E também em ambos os regimes o legislador forneceu critérios interpretativos, ainda que não coincidentes, daquele conceito, explicitando através de enumerações de certo modo exaustivas, mas não taxativas, de situações reais típicas que nele se compreendem. Citando ANTÓNIO MANUEL CARDOSO MOTA⁷ "estas situações, de carácter nitidamente tipológico, serão como que o "figurino" das que o comércio jurídico normalmente nos patenteia. Todas as restantes, aí não expressamente previstas, mas que com aquelas mantenham uma identidade substancial, na sua estrutura, função ou interesses prosseguidos, ainda que porventura exteriorizadas por um formalismo diferente, hão-de ter, sob pena de se ofender o princípio da igualmente tributária

⁶ Sabendo-se que a liquidação do imposto era feita individualmente a cada herdeiro ou legatário.

⁷ *A Incidência da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações - Sua análise no Plano do Direito Civil e do Direito Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 99, Março, 1967, pp. 7-153. Em * ao título, o Autor faz, em nota de rodapé, a seguinte e pertinente observação: *Este trabalho foi elaborado bastante antes da publicação do Código Civil de 1966. Pelo que todas as referências nele feitas à lei civil se reportam à código de 1867*. Assim indiciando a importância da contextualização histórica, principalmente numa área, como a das transmissões *tout court*, onde a regulação primária se vai sempre localizar no direito civil - devendo ter-se, em conformidade com o disposto no artigo 11.º da LGT, que o "termo próprio de outro ramo do direito" devem ser interpretados no mesmo sentido que aí tiverem, salvo se outro decorrer diretamente da lei, ou seja, salvo se o legislador fiscal lhes atribuir sentido diferente. Só em caso de subsistência de dúvida sobre a norma de incidência é legítimo atender à substância económica dos factos tributários.

preconizado no artigo 38.º do nosso texto constitucional⁸, o mesmo tratamento tributário".

46. Mas não se pode ignorar, com particular interesse para o *thema decidendum*, o artigo 4.º do ISSD, que não tem paralelo no IS. Com efeito, dispunha o referido preceito:

Artigo 4.º

(Renúncia a direitos constituídos)

A simples renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida por transmissão.

Tratando-se de renúncia a direitos mobiliários, presumir-se-á transmissão a título gratuito; tratando-se de renúncia a direitos imobiliários e mobiliários conjuntamente, presumir-se-á a título gratuito ou oneroso, consoante a que produzir maior colecta; salvo, em ambos os casos, o contribuinte provar que a transmissão se operou por outro título.

§ único. Quando resultar do próprio documento da renúncia que o renunciante pretendeu desonerar-se de algum encargo, a transmissão será sempre considerada onerosa.

47. Sobre a renúncia, integrando-a nas "transmissões com um regime jurídico-tributário especial", juntamente com as transmissões modais e a adjudicação e doação de bens imobiliários para pagamento de dívidas, o Autor referido, na obra citada, escreveu o seguinte: "A renúncia é efectivamente um negócio jurídico capaz de operar a transmissão dos bens em que se objectiva, constituindo, dentro do nosso direito privado, uma figura autónoma (art. 815.º do Cod. Civ.)" (sublinhado nosso). O artigo 815.º do conhecido como Código Civil de Seabra, de 867, integrado na Secção XIII do Capítulo IX (Dos efeitos e cumprimentos dos contractos) do Título I (Dos contractos e obrigações em Geral) do seu Livro II, revogado em 1966 pelo código civil ora vigente, dispunha:

Artigo 815.º

É lícito a qualquer renunciar o seu direito, ou remitir e perdoar as prestações que lhe são devidas, excepto nos casos em que a lei o proibir.

48. No código Civil de 1966, abandonou-se esta técnica legislativa, deixou de existir norma idêntica, de carácter geral, passando-se a uma regulação casuística da renúncia como decorre, por exemplo, do artigo 69.º (renúncia à capacidade

⁸ Referência ao artigo 28.º (e não 38.º, certamente por lapso) da Constituição de 1933, no texto consolidado republicado no Diário do Governo, em 11 de agosto de 1938. No texto originário, correspondia ao artigo 26.º.

jurídica), do artigo 731.º (renúncia à hipoteca) ou do artigo 1179.º (renúncia da procuração).

49. É a doutrina que, tal como condensada na parte inicial do Parecer da Procuradoria-Geral da República, consultável no site da DGSJ, de 2016-11-24, Processo n.º P000122004, que se transcreve, intenta densificar o conceito de renúncia:

1. No direito civil, a renúncia é definida como um “[a]cto voluntário pelo qual uma pessoa perde um direito de que é titular, sem uma concomitante atribuição ou transferência dele para outrem: a renúncia é, pois, um acto abdicativo unilateral do direito” [3].

No mesmo sentido, também este corpo consultivo já teve oportunidade de versar a figura concluindo que a renúncia se traduz “num acto jurídico unilateral, de carácter abdicativo, o qual implica, em regra, a perda de uma vantagem ou interesse pessoal do renunciante” [4].

Temos assim que a causa ou objecto da declaração renunciativa [5], entendida em sentido estrito, assenta na pura abdicação, renúncia, demissão, despojamento de um direito de que se é titular.

*Nas palavras de FRANCISCO PEREIRA COELHO [6], “(...) o titular do direito subjectivo, em lugar de o conservar, ou de o exercer, ou de não o exercer, declara renunciar a ele - declara pretender a produção desse efeito que se cifra na extinção (ao menos subjectiva) daquele direito, e a produção apenas desse efeito...”, **abstraindo de qualquer efeito de subsequente e eventual aquisição do direito ou de uma vantagem conexa por terceiros** [7] (negrito nosso).*

Na verdade, tendo em conta a causa renunciativa, os autores tendem a distinguir entre o efeito negocial imediato – aquele a que se dirige a vontade do renunciante e que se traduz na extinção do direito a que se renuncia – e os efeitos legais ulteriores da declaração atribuídos por lei consoante a sorte do direito abdicado.

Efectivamente, além do efeito extintivo imediato, produz-se também, em regra, de forma mediata, a extinção objectiva do direito renunciado e a correlativa atribuição legal de uma vantagem ou do próprio direito abdicado a terceiro: efeito mediato atributivo [8].

Acontece, porém, que, em determinados negócios aparentemente renunciativos, verifica-se que o renunciante do direito não o faz com pura

intenção abdicativa, mas sim com intenção atributiva [9] - intenção de atribuir uma vantagem ou o próprio direito renunciado em favor de alguém.

É por esta razão que, ao lado da renúncia propriamente dita ou abdicativa, alguns autores falam de uma renúncia “translativa” [10] [11] ou “atributiva”.

A doutrina converge, porém, que somente se pode falar em renúncia verdadeira e própria, abdicativa ou em sentido estrito, sobre a que tiver intenção e eficácia puramente abdicativas [12], uma vez que a atribuição dela resultante é mero efeito legal ulterior [13]. (negrito e sublinhado nossos)

PEREZ, ob. NOTAS CORRESPONDENTES:

[3]) Cfr. ANA PRATA, *Dicionário Jurídico*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, p. 848. No mesmo sentido, no direito italiano: ANDREA TORRENTE/PIERO SCHLESINGER, *Manuale di Diritto Privato*, 12ª ed., Giuffrè Editore, Milão, 1985, p. 165; TIZIANA MONTECCHIARI, *I Negozi unilaterali a contenuto negativo*, Giuffrè Editore, Milão, 1996, p. 128; e FRANCESCO MACIOCE, “Rinuncia”, *Enciclopedia Del Diritto*, XL, p. 926; no direito francês: GEORGES GRAMMATIKAS, *Théorie générale de la renonciation en Droit Civil*, L. G. D. J., Paris, 1971, pp. 24 ss. Sobre a distinção entre renúncia e figuras afins, cfr. VAZ SERRA, “Remissão, reconhecimento negativo de dívida e contrato extintivo da relação obrigacional bilateral”, *Boletim do Ministério da Justiça*, nº 43, 1954, pp. 5 ss.

[4]) Cfr. os Pareceres nºs 7/76, de 4 de Fevereiro de 1986, e 43/90, de 27 de Dezembro de 1990.

[5]) Sobre a causa do negócio renunciativo, cfr. FRANCESCO MACIOCE, “Rinuncia”, cit., pp. 928 ss.

[6]) Cfr. *A renúncia abdicativa no Direito Civil*, *Stvdia Ivridica*, nº 8, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 13.

[7]) Sobre os efeitos ulteriores, secundários e reflexos associados à declaração de renúncia, cfr. FRANCESCO MACIOCE, “Rinuncia”, cit., pp. 930 ss.

[8]) *A atribuição operada por lei, que pode ser eventual ou automática, “pode consistir na devolução/translação a outra pessoa do direito que foi objecto de renúncia ou, diversamente, configurar uma atribuição restitutiva/liberatória, quer dizer, traduzida na reexpansão de um direito até então comprimido pelo direito que agora é objecto de renúncia, ou na liberação do titular passivo da relação afectada pela renúncia” (cfr. FRANCISCO PEREIRA COELHO, ob. cit., p. 16). No mesmo sentido, cfr., entre outros, TIZIANA MONTECCHIARI, ob. cit., p. 129.*

[9]) *É o que se passa, em certas situações com a figura da remissão. “...a remissão é fundamentalmente a disposição extintiva do crédito – uma disposição que tanto pode ser feita com causa puramente abdicativa, como, por representar então uma atribuição, com qualquer (outra) causa de atribuição” (cfr. FRANCISCO PEREIRA COELHO, ob. cit., p. 30). Segundo este autor passa-se o mesmo quer em relação à renúncia a direitos potestativos,*

quer na renúncia a direitos reais limitados, quer na renúncia a direitos em situações de contitularidade de direitos. Em todas estas situações “se deve admitir – tanto quanto na remissão de dívida –, ao lado de uma intenção e eficácia directamente extintivas ou abdicativas, uma intenção e eficácia atributivas” (cfr. FRANCISCO PEREIRA COELHO, *ibidem*).

[10]) A renúncia translativa em sentido amplo compreende situações tais como a prevista no chamado repúdio in favorem, regulado no artigo 2057º, nº 2, do Código Civil, “a favor de algum ou alguns dos sucessíveis que seriam chamados na sua falta” (isto é, na falta do repudiante). E é também a que ocorre em determinadas situações de abandono liberatório, ou seja, naquelas situações em que o titular de um direito real, e devedor ob rem, abandona a coisa em favor do credor ob rem, titular de um direito real conexo, como acontece no caso especialíssimo do artigo 1567º, nº 4, do Código Civil (renúncia, pelo proprietário do prédio serviente que se obrigara a custear as obras, ao seu direito de propriedade em benefício do proprietário dominante). Para maiores desenvolvimentos, cfr. FRANCISCO PEREIRA COELHO, *ob. cit.*, pp. 34 ss.

[11]) Neste sentido, cfr. IGNACIO MARTÍNEZ DE VELASCO, *La renuncia a los derechos*, Bosch, Casa Editorial S.A, Barcelona, 1986, pp. 61 ss. Para ALDO BOZZI, a renúncia translativa configura, do ponto de vista substancial, uma alienação verdadeira e própria (cfr. “Rinunzia”, *Digesto Italiano*, XV, p. 1147). Sobre a controvérsia suscitada a propósito da natureza das renúncias translativas (in favorem), cfr. PASCUAL MARIN PEREZ, “La renuncia al beneficio de la ley en el derecho civil”, *Anuario de Derecho Civil*, Tomo XV, Fascículo IV, MCMLXII, p. 851.

[12]) Cfr. ALDO BOZZI, *ob. cit.*, p. 1148; TIZIANA MONTECCHIARI, *ob. cit.*, pp. 133 ss.; FRANCESCO MACIOCE, *Il negozio di rinuncia nel diritto privato*, Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 1992, pp. 87 ss.; PASCUAL MARIN PEREZ, *ob. cit.*, p. 851; DIEGO ESPÍN, *Manual de Derecho Civil Español*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1968, vol. I, p.367; GEORGES GRAMMATIKAS, *ob. cit.*, pp. 24 ss. e, em especial, pp. 32 ss.; e IBRAHIM NAJJAR, *Le Droit D’Option Contribution a L’Étude du Droit Potestatif et de L’Acte Unilateral*, L.G.D.J., Paris, 1967, pp. 38 ss.

[13]) A extinção objectiva do direito e a consequente atribuição operada pela lei não procedem de uma vontade negocial nesse sentido, antes produzindo-se “independentemente da verificação, por interpretação, da existência dessa vontade e da averiguação, por interpretação, dos termos ou do conteúdo dessa vontade” (cfr. FRANCISCO PEREIRA COELHO, *ob. cit.*, p. 31). No mesmo sentido, cfr. FRANCESCO MACIOCE, “Rinuncia”, *cit.*, pp. 931 ss.; ANDREA TORRENTE/PIERO SCHLESINGER, *ob. cit.*, p.166; TIZIANA MONTECCHIARI, *ob. cit.*, pp. 127ss.; e PASCUAL MARIN *cit.*, p. 852; e GEORGES GRAMMATIKAS, *ob. cit.*, p. 23.

50. Não pode ainda deixar de se ter em conta o disposto no n.º 2 do artigo 940.º do Código Civil em vigor, de harmonia com o qual “Não há doação na renúncia a direitos...”. A este propósito PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, escrevem, in *Código Civil Anotado*, Volume II, 4.ª ed., Coimbra, 2010 (reimpressão), que: Por um lado, a renúncia envolve uma perda ou diminuição patrimonial. Por outro lado, exceptuado o caso particular da remissão do crédito⁹, não é o renunciante, mas a

⁹ A remissão do crédito é possível “por contrato com o devedor” e se tiver carácter de liberalidade é havida como doação”, como se dispõe no artigo 863.º do Código Civil. Daí que, a este propósito, ANA PRATA, no seu *Dicionário Jurídico*, Vol. I, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, a pp. 1274, escreva “Trata-se [a remissão], substancialmente, a maior parte das vezes, de uma

lei, que fixa a pessoa do beneficiário indirecto da renúncia, não podendo esta, por isso mesmo, sem considerada, em bom rigor, um acto de disposição em benefício de outrem. Como, porém, é muito difícil saber, na prática, se o renunciante quis apenas libertar-se do encargo que para ele, por qualquer razão, constituía o exercício do direito ou beneficiar a pessoa a quem a lei atribui a vantagem da sua abdicação, o artigo 940.º, n.º 2, adoptou a solução rígida correspondente ao primeiro termo da alternativa".

51. Confrontados aqui, objetivamente, com uma renúncia abdicativa e não translativa ou atributiva, a questão final a dirimir é a de saber se esta renúncia configura, ou não, uma transmissão gratuita fiscal para efeitos de incidência de imposto do selo. Antecipa-se que a resposta é negativa, não se aderindo, pois, à tese defendida pela Requerida. Até porque se, como agora defende estribando-se em jurisprudência civil, as tornas são apenas um meio de igualar a partilha e, conseqüentemente, os quinhões hereditários, seria no quadro do valor da herança a partilhar que a questão se devia colocar, uma vez que agora se consagra a tributação em imposto do selo do valor da herança e não do valor dos bens atribuídos a cada herdeiro.
52. De facto, o artigo 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, percecionada pelo legislador a dificuldade de, no quadro civil em que o princípio geral era o da permissão da renúncia, se *enquadrarem os efeitos económicos da renúncia*, consagrou, *iuris et de iure*, uma presunção (ficção) *de transmissão fiscal* em caso de renúncia a direitos constituídos de que outrem imediatamente beneficie. Porque a renúncia abdicativa implica para o renunciante a perda voluntária do seu direito, sem que este tenha de o atribuir ou ceder a outrem. No caso dos autos, os elementos probatórios trazidos ao processo são manifestamente insuficientes para aumentar¹⁰, diminuir ou invalidar o resultado da divisão e partilha operadas judicialmente e tudo judicialmente homologado, que há de produzir os seus efeitos, dentro e fora do processo. Mas de tal resultado decorre, na verdade, que um dos herdeiros recebeu, na partilha, bens de real ou presumido valor inferior àquele a que teria direito no acervo partilhado, aí se encontram a origem constitutiva do seu direito a tornas, tendo em vista a igualação da partilha. Recebendo-as ou não, elas estão incluídas na herança partilhada e igualaram, matematicamente, a partilha.

renúncia pelo credor ao seu direito, embora, juridicamente, se distinga da renúncia que é um acto abdicativo unilateral, pois tem natureza contratual". Não se confundem, no plano jurídico - aquele que aqui releva - pois, a renúncia abdicativa e a remissão de dívida.

¹⁰ Note-se que o quadro da partilha, constante da Certidão Judicial, evidencia uma composição de lotes hereditários em que os imóveis são considerados pelo seu valor patrimonial tributário e não se ignora que este, em regra, mesmo após a avaliação urbana a que se procedeu com a reforma de 2004, que este é inferior ao seu valor de mercado e, não raro significativamente

53. Porém, no código do IS não encontramos norma semelhante ao artigo 4.º do Código anterior, o que significa a inexistência de norma de incidência para a "renúncia a direitos de que outrem imediatamente beneficie". E a lacuna que essa omissão criou, integrando aquilo que denominamos o aspeto material do elemento objetivo da incidência, sujeito pois, a reserva de lei da Assembleia da República, não pode ser objeto de integração analógica, conforme n.º 4 do artigo 11.º da LGT, ou por critérios de "substância económica", no caso da *renúncia abdicativa*.
54. É que, no artigo 1.º, n.º 3, al. g), do CIS, encontramos sujeita ao respetivo imposto, a aquisição derivada de *invalidade, distrate, renúncia ou desistência, ou revogação da doação entre vivos, com ou sem reserva de usufruto, salvo nos casos previstos nos artigos 970.º e 1765.º do Código Civil, relativamente aos bens e direitos enunciados nas alíneas anteriores*, num claro pendor de sujeição a imposto da renúncia translativa, ou seja, aquela modalidade de renúncia de que outrem, por natureza, imediatamente, beneficia, como sucede, por exemplo, na renúncia ao usufruto em que o beneficiário exclusivo é o titular da nua propriedade, independentemente de ter ou não de pagar imposto - o que depende da natureza gratuita ou onerosa da correspondente aquisição. É o que resulta da enumeração dos "bens e direitos" enunciados nas alíneas a) a g) do referido preceito, que se transcrevem e onde não encontramos qualquer referência a "direitos constituídos", pelo que esta norma é taxativa quanto à qualificação da renúncia, mesmo que meramente abdicativa:

3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

- a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião;*
- b) Bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição;*
- c) Participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, ainda que transmitidos autonomamente, títulos e certificados da dívida pública, bem como valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias;*
- d) Estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas;*
- e) Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos;*
- f) Direitos de crédito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas à participação social, independentemente da designação, natureza ou forma do acto constitutivo ou modificativo, designadamente suprimentos, empréstimos, prestações suplementares de capital e prestações acessórias pecuniárias, bem como quaisquer outros adiantamentos ou abonos à sociedade.*

55. Neste contexto, o Tribunal está em condições de concluir que a renúncia a tornas em processo de partilha hereditária, pela sua natureza abdicativa, *não constitui uma transmissão fiscal gratuita*, não integrando, por isso, a previsão normativa do n.º 3 do artigo 1.º do Código do Imposto de Selo.
56. De resto, esta conclusão suporta-se, também, na doutrina relevante sobre o sentido e âmbito da reforma de 2004 que aprovou o novo Código do Imposto do Selo, na parte relativa à inclusão neste código da tributação das transmissões gratuitas para pessoas singulares, e, segundo a qual, o novo imposto visou diminuir o respetivo âmbito de incidência¹¹.
57. O Tribunal conclui, igualmente, que tal não constitui, em plenitude, a invocada inexistência do facto tributário, suscetível de determinar a declaração de nulidade do ato consequente da liquidação que vem impugnada. Está comprovado o facto - a renúncia a um direito - suscetível de integrar a previsão normativa antes citada e, tendo-se concluído que a não integra, o que se verifica é *a mera imprecisão ou inexatidão na sua aplicação*¹². Deste modo o ato é meramente anulável, o que, na decisão, se assumirá.

IV. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

58. No pedido arbitral, o Requerente solicitou a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.
59. Quanto aos juros indemnizatórios, de acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

¹¹ "Por sua vez, a reforma operada pelo DL n.º 287/2003 inseriu-se na reforma dos impostos sobre o património, através da qual, entre outras grandes alterações, mormente no domínio do património mobiliário, o CIS passou a acolher uma parte das transmissões gratuitas anteriormente tributadas em imposto sobre as sucessões e doações, que foi abolido, e que era outro antigo imposto do sistema fiscal português. - in MATEUS SILVÉRIO, *Fiscalidade, Teoria Fiscal e Tributação Interna*, 2024, Almedina, Coimbra, Capítulo 8.º, *Imposto do Selo*, pp. 515/516. E também JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, in *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 493/494: "Era intenção do Governo de então, que o Imposto do Selo tributasse apenas as transmissões gratuitas de bens que fossem imóveis ou móveis sujeitos a registo, bem como partes sociais, estabelecimentos comerciais, direitos de crédito e direitos da propriedade intelectual ou industrial. Ficavam, assim, na intenção do legislador, excluídos da tributação todos os bens móveis não sujeitos a registo, cuja deteção e determinação de valor são sempre difíceis e conferem ao imposto uma maior complexidade burocrática. Porém, na aprovação da Lei de Autorização legislativa na Assembleia da República, foi acrescentado o advérbio "designadamente" ao corpo do n.º 3 do artigo 1.º do CIS, pelo que a enunciação de bens e direitos que consta das respetivas alíneas é meramente exemplificativa". Aceitando nós que "todas as restantes transmissões gratuitas ficam sujeitas a imposto", contrapomos que "só as restantes transmissões gratuitas", mesmo que não expressamente previstas, estarão sujeitas a tributação se integrarem o conceito de "transmissão fiscal gratuita".

¹² JOSÉ AVILEZ OGANDO, *A Nulidade do Ato Tributário*, Almedina, Coimbra, 2022, pp. 275/276.

60. Ora “nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.
61. Entende também este Tribunal Arbitral que a liquidação impugnada padece de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que a inquinam de ilegalidade, sendo o erro objetivamente imputável aos serviços.
62. O Requerente suportou assim um imposto indevido, pelo que são devidos juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre o montante de € 8.332,36, desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do disposto no n.º 5 do CPPT.

DECISÃO

Nos termos expostos, decide este Tribunal:

- a) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, e anular o ato tributários impugnado;
- b) Condenar a AT a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do título VI desta Decisão;
- c) Condenar a Requerida nas custas judiciais, por decaimento.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € 8.332,36 (oito mil trezentos e trinta e dois euros e trinta e seis cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada.

CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em €

918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de agosto de 2025

O Tribunal Singular,

(Manuel Faustino)