

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 650/2024-T

Tema: IMT e Imposto do Selo. Excesso da quota-parte, nos bens imóveis, em partilha extrajudicial. Renúncia ao recebimento de tornas.

SUMÁRIO:

1. A tributação, em IMT, do *«excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas»* - artigo 5.º, n.º 2.º, alínea c), do Código do IMT - abstrai da natureza translativa ou onerosa do acto, estendendo o âmbito de incidência do imposto ao efeito que o acto de partilha gera na esfera patrimonial de um dos seus sujeitos, enquanto manifestação de capacidade contributiva susceptível de tributação em sede de IMT.

2. Por virtude do que se concluiu no n.º 1, para efeitos da tributação em IMT do referido excesso da quota-parte, não há que indagar sobre o carácter oneroso ou gratuito da aquisição desse excesso, designadamente por o herdeiro que havia de receber tornas do sujeito passivo ter prescindido das mesmas.

3. Por virtude do que se concluiu no n.º 1, o referido excesso de quota-parte não está sujeito a Imposto do Selo, uma vez que, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e da verba n.º 1.1, da Tabela Geral de Imposto do Selo, apenas está sujeita *«a aquisição onerosa [...] do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis [...]»* e, de acordo com o STA, *«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»*.

DECISÃO ARBITRAL

Martins Alfaro, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 26-07-2024, profere a seguinte Decisão Arbitral:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerentes da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A..., residente na Praça ..., n.º ..., ..., em Lisboa, NIF ...; B..., residente na Praceta ..., n.º ..., ..., ..., em Sintra, NIF ..., e C..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa, NIF

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral:

As liquidações de Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.ºs ..., ... e ..., de 7 de Março de 2024, no valor de, respectivamente, € 8 848,78, € 12 540,55 e € 8 187,55 e as liquidações de Imposto do Selo (IS), n.ºs ..., ... e ... de 7 de Março de 2024, no valor de, respectivamente, € 1 496,80, € 2 118,12 e € 1 338,79.

A.4 - Pedido: Os Requerentes formularam o seguinte pedido:

Deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente e provado e, em consequência, ser declarada a ilegalidade das liquidações de IMT e Imposto do Selo que incidiram sobre os excessos da quota-parte nos bens imóveis que aos adquirentes vieram a pertencer por partilha da herança aberta por óbito de D... e, consequentemente, determinada a sua anulação com todos os efeitos legais.

A.5 - Fundamentação do pedido:

Aquando da celebração de partilha extrajudicial do seu falecido Pai, D..., cada um dos Requerentes recebeu bens imóveis que excediam a sua quota-parte na herança.

O cônjuge sobrevivente prescindiu expressamente, na escritura de partilhas, do recebimento das tornas que tinha direito a receber de seus filhos e co-herdeiros - os Requerentes -, o que se traduziu numa mera liberalidade a favor destes.

Entendem os Requerentes que constitui condição essencial de sujeição ao IMT que as transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares elencadas no artigo 2.º, do Código do IMT, nelas se incluindo “ o excesso *da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas*”, o sejam a título oneroso.

Uma vez que, no caso dos autos, a renúncia ao recebimento de tornas, feita pelo cônjuge sobrevivente em favor dos filhos e co-herdeiros, não foi sujeita a qualquer condição ou contrapartida, tratando-se, por isso, de uma pura liberalidade e que foi aceite pelos respectivos beneficiários, inexistente onerosidade que permita a sujeição a IMT.

A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

Do quadro legal resulta que, na partilha, o IMT é devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota-parte nesses bens, calculado em face dos valores patrimoniais tributários desses bens ou, caso seja superior, segundo o valor atribuído pelos interessados e que serviram de base à partilha.

A expressão “tornas” não tem um mínimo de correspondência verbal no elemento literal da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT, para que, da adjudicação do excesso em bens

imóveis em partilhas (por divórcio ou hereditária), se possa concluir que aquelas traduzem a correspectiva contraprestação condicionante da génese da obrigação/prestação tributária em sede de IMT.

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 objectiva), que, *de per si*, constitui o pressuposto legal conducente à aplicação da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT - facto tributário -, sendo o IMT «*devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens*» (cf. alínea a) do artigo 4.º do CIMT - incidência subjectiva).

A alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT, como norma de incidência objectiva que é, ficciona como transmissão onerosa de bens imóveis no CIMT, a adjudicação, em partilha por divórcio, ou na partilha hereditária (como é o caso concreto dos autos), de bens daquela natureza, em tudo o que exceder o valor da quota-parte ou quinhão que ao adquirente/adjudicatário pertencer nos bens imóveis do património comum do casal, ou da herança, sendo aquele excesso o facto tributário passível de IMT.

No caso dos autos, ainda que se trate de uma situação de partilha com renúncia a tornas, estamos no âmbito da aplicação do disposto na alínea c) do n.º 5 do art. 2.º do CIMT, uma vez que o facto tributário se verifica: aos Requerentes foram adjudicados bens imóveis de valor superior ao da sua quota ideal.

Assim, as incidências objectiva e subjectiva de IMT bastam-se com a adjudicação do excesso da quota-parte em bens imóveis que ao partilhante pertencer.

O excesso da quota parte em bens imóveis na partilha a um ou mais herdeiros está também sujeita a Imposto do Selo, pela verba 1.1 Tabela Geral de Imposto do Selo, na qual assentaram as liquidações de Imposto do Selo controvertidas.

Determina aquela verba que se encontram sujeitas à taxa de 0,8%, as aquisições onerosas ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis e o Código do Imposto do Selo não contém qualquer norma que exclua ou isente de daquele imposto o excesso de quota-parte em bens imóveis.

Conclui que deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente, absolvendo-se a Requerida do pedido.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT 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 RJAMT, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 26-07-2024.

O Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAMT e a produção de alegações, sem que as partes se tivessem oposto.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e de acordo com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, ambos do RJAMT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral é tempestivo e o processo não enferma de nulidades, nem existem exceções de que cumpra conhecer.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados: Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

Por óbito de D..., com última residência habitual na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa, sucederam-lhe como únicos e universais herdeiros: a) o cônjuge, E..., com quem foi casado, em primeiras e únicas núpcias de ambos, no regime da comunhão geral de bens, e b) seus filhos, os ora primeiro a terceiro requerentes. (Doc.1 junto pelos Requerentes e não impugnado).

Por escritura de 5 de Setembro de 2023, lavrada no cartório notarial da Notária F..., procedeu-se à partilha dos bens que integravam a herança do falecido D... (Doc.2 junto pelos Requerentes e não impugnado).

O valor declarado do acervo a partilhar ascendia a € 1 713 298, cabendo ao cônjuge sobrevivente, E..., o valor total de € 1 070 811,25 (um milhão e setenta mil oitocentos e onze euros e vinte cinco cêntimos) e a cada um dos filhos e ora requerentes, a quantia de € 214 162,25 (duzentos e catorze mil cento e sessenta e dois euros e vinte e cinco cêntimos). (Doc. 2 junto pelos Requerentes e não impugnado).

Ao cônjuge sobrevivivo, E..., foram adjudicados os bens identificados na escritura de partilhas pelas verbas n.ºs 1, 3, 10, 19, 20, 24, 25 e 27, no valor global de € 451 597,00 e aos filhos, os ora Requerentes, os seguintes bens:

- a) à herdeira e Requerente, A..., foram adjudicados os bens identificados na escritura de partilhas pelas verbas n.ºs 2, 4, 9, 15, 17, 23 e 26, no valor global de € 401 263,00;
- b) ao herdeiro e Requerente, B... foram adjudicados os bens identificados na escritura de partilhas pelas verbas n.ºs 11, 12, 13, 16 e 21, no valor global de € 478 928,00;
- c) ao herdeiro e Requerente, C... foram adjudicados os bens identificados na escritura de partilhas pelas verbas n.ºs 5, 6, 7, 8, 14, 18 e 22, no valor global de € 381 510,00. (Doc. junto pelos Requerentes e não impugnado).

Por força da referida partilha, foram adjudicados:

- a) ao cônjuge sobrevivivo, E..., bens de valor declarado inferior em € 619 214,25 àquele a que tinha direito e que, a título de tornas, deveria receber dos restantes herdeiros e Requerentes;
- b) à herdeira e Requerente, A..., bens em valor declarado que excede aquele a que tinha direito em € 187 100,75 e que, a título de tornas, deveria pagar à herdeira E...;
- c) ao herdeiro B..., bens em valor declarado que excede aquele a que tinha direito em € 264 765,75 e que, a título de tornas, deveria pagar à herdeira E...;
- d) ao herdeiro C..., bens em valor declarado que excede aquele a que tinha direito em € 167 347,75 e que, a título de tornas, deveria pagar à herdeira E.... (Doc. junto pelos Requerentes e não impugnado).

O cônjuge sobrevivivo prescindiu expressamente, na escritura de partilhas, ao recebimento das tornas que tinha direito a receber de seus filhos e co-herdeiros - Facto admitido por ambas as partes.

Em 07/03/2024, os serviços da Requerida procederam às seguintes liquidações de IMT e de Imposto do Selo sobre o excesso da quota-parte recebida em partilhas:

- a) em nome de A... - liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 8 848,78, e liquidação de IS n.º ..., no valor de € 1 496,80 (Decl. Modelo 1 n.º 2024/...);
- b) em nome de B... - liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 12 540,55, e liquidação de IS n.º ..., no valor de € 2 118,12 (Decl. Modelo 1 n.º 2024/...);
- c) em nome de C... - liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 8 187,55, e liquidação de IS n.º ..., no valor de € 1.338,79 (cf. Decl. Modelo 1 n.º 2024/...) - Processo administrativo.

As impugnadas liquidações de IMT fundamentaram-se no artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT - Processo administrativo.

As impugnadas liquidações de Imposto do Selo fundamentaram-se no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e na verba n.º 1.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo - Processo administrativo.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 16-05-2024 - Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às 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 RJAMT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelos Requerentes, especificamente referidos facto a facto e que não foram impugnados e ainda no teor do processo administrativo e da Resposta da Requerida.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto 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 de razoabilidade.

D - MATÉRIA DE DIREITO:

D.1 - Questões a decidir:

1.ª questão a decidir: O excesso da quota-parte, em bens imóveis, que os Requerentes receberam em partilha extrajudicial, encontra-se sujeito a IMT, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT?

2.ª questão a decidir: O excesso da quota-parte, em bens imóveis, que os Requerentes receberam em partilha extrajudicial, encontra-se sujeito a Imposto do Selo, nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e na verba n.º 1, da Tabela Geral do Imposto do Selo?

Vejamos:

D.2 - 1.ª questão a decidir: O excesso da quota-parte, em bens imóveis, que os Requerentes receberam em partilha extrajudicial, encontra-se sujeito a IMT, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT?

Como resulta do probatório, as impugnadas liquidações de IMT tiveram como objecto o excesso da quota-parte, em bens imóveis, que os Requerentes receberam em partilha extrajudicial e fundamentaram-se no artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT.

No caso concreto dos autos, além do recebimento, pelos Requerentes, do excesso da quota-parte em bens imóveis, quanto ao quinhão ideal que lhes competia, a outra-co-herdeira - e que recebeu um valor inferior ao quinhão ideal que lhe competia - renunciou ao direito de receber tornas daqueles.

Nesta situação e segundo os Requerentes, a renúncia às tornas implica que a aquisição do excesso da respectiva quota-parte, em bens imóveis, não pode qualificar-se como um negócio jurídico oneroso, mas sim como gratuito, assim escapando à norma de incidência do IMT.

Nos termos do artigo 2.º, número 5, alínea c), do Código do IMT, o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas está sujeito a imposto.

Com efeito, aquela norma prescreve o seguinte:

1 - 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.

[...]

5 - Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT, designadamente:

[...]

c) 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 ou do direito à meação

Daí que dúvidas não se suscitem que, sempre que em acto de partilha se verifique excesso da quota-parte quanto ao adquirente, esse excesso será tributável em sede de IMT.

Mas será que a renúncia ao recebimento de tornas modifica este quadro?

Com a abertura da herança, determina-se a quota ideal de cada herdeiro, sendo que, aquando da celebração da partilha, a quota recebida por cada herdeiro poderá ou não corresponder à quota ideal de que é titular.

As tornas não representam propriamente um crédito, mas sim um meio de cálculo para se poder determinar o preenchimento do quinhão dos interessados que não licitaram bens que preencham o seu quinhão.¹

¹ CARLA CÂMARA, CARLOS CASTELO BRANCO, JOÃO CORREIA e SÉRGIO CASTANHEIRA, Regime Jurídico do Processo de Inventário, Almedina, Coimbra, 2019 - 3.ª ed., pág. 332. Realçado do Tribunal.

Para MANUEL MENDES CAMARINHA:²

O recebimento de tornas constitui a reposição do quinhão hereditário a que o herdeiro tem direito, **sendo, portanto, uma consequência da sucessão e não da partilha**, pelo que se enquadram no âmbito das operações gratuitas.

E para JOSÉ MARIA PIRES:³

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 2119º, 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.

Para o STA:⁴

[...] 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.

² Tornas e Mais-Valias: Uma Relação Difícil? ISCAL, Lisboa, Fevereiro de 2021, pág. 55.

³ Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo, Almedina, Coimbra, 2015, 3.ª ed., página 303.

⁴ Acórdão de 12-02-202, processo n.º 0360/12.0BECBR 449/18, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/681978da55b03504802589130040fe84?OpenDocument>

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.

E ainda: ⁵

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.

⁵ Acórdão do STA, de 08-09-2021, processo n.º 01391/12.6BESNT, disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ffa674d7a68f02388025874c00593dd6?OpenDocument>

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»* - Cf. o acórdão de 12 de Fevereiro de 2020, proferido no processo com o n.º 360/12.0BECBR (449/18), disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/563f82bb8495040b802585140050d4da>.

Apesar de a questão aí dirimida ser outra, nele se ponderou, em ordem a refutar a argumentação aduzida no recurso, se *«deriva da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT que o acto 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»*.) 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”.

Não vê este Tribunal razões para divergir dos entendimentos doutrinal e jurisprudencial atrás referidos.

Com efeito, o Código do IMT, além de tributar em regra as transmissões onerosas de imóveis - artigo 2.º, n.º 1, do Código do IMT -, atrai ao campo da incidência deste imposto, no n.º 5 da mesma norma, outras realidades ou situações que, por força do n.º 1 ali não se incluíam.

Pois, tal como JOSÉ MARIA PIRES certamente aponta, «[...] *ao contrário do que alguma doutrina clássica defende, não se trata de um imposto cuja finalidade seja a tributação da aquisição onerosa de imóveis, porque esse é apenas o meio de manifestação da riqueza que a Lei sujeita a imposto. Sendo esse o objeto da sujeição do imposto, não é essa a sua finalidade última, dado que o que se pretende é sujeitar a imposto a riqueza que essa aquisição desvela*».⁶

De tal forma que, nas também certas palavras do STA, 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*».⁷

Por tudo isto, a sujeição a imposto não depende de determinar se o negócio é oneroso ou gratuito, sendo que as tornas constituem um elemento estranho aos pressupostos da incidência.

⁶ Lições..., página 235.

⁷ Acórdão do STA, de 08-09-2021, processo n.º 01391/12.6BESNT, disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ffa674d7a68f02388025874c00593dd6?OpenDocument>. Realçado do Tribunal.

É que, para que ocorra sujeição a IMT, nos termos do artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do respectivo Código, bastará que, nas palavras da norma - e no que aos autos interessa -, se apure *excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de partilhas*.

Sendo irrelevante, para efeitos de incidência do imposto, que tenham sido apuradas tornas e/ou que tenha ocorrido renúncia a estas.

Em consequência, o Tribunal irá decidir a final no sentido da improcedência do pedido arbitral, no que respeita às impugnadas liquidações de IMT.

D.3 - 2.ª questão a decidir: O excesso da quota-parte, em bens imóveis, que os Requerentes receberam em partilha extrajudicial, encontra-se sujeito a Imposto do Selo, nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e na verba n.º 1, da Tabela Geral do Imposto do Selo?

Decorre da matéria de facto dada como provada que as impugnadas liquidações de Imposto do Selo fundamentaram-se no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e na verba n.º 1.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo:

1 - 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.

E, nos termos da verba n.º 1.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo, encontram-se sujeitos a imposto do selo a:

Aquisição 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 respectivos contratos

A propósito das impugnadas liquidações de IMT, vimos já que, para o STA, 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*».⁸

Esta **extensão** do âmbito de incidência do IMT explica-se pelo facto de o recebimento de excesso de quota-parte em partilha não ser, por natureza, uma aquisição a título oneroso.

Mas se tal recebimento (ou aquisição) não tem natureza onerosa, então não vê este Tribunal como poderá, sem mais, pretender tributar-se essa aquisição em Imposto do Selo, pela verba n.º 1.1, da respectiva Tabela Geral, já que esta verba apenas tributa - no que agora interessa - a **aquisição onerosa** ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis.

Nem se argumente que o artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT *ficciona* o excesso de quota-parte como aquisição onerosa.

A ficção legal permite **estender** o alcance de uma norma e daí o entendimento do STA, já referido, de que o artigo 2.º, n.º 5, alínea c), do Código do IMT veio ***estender o âmbito de incidência de IMT** ao efeito que uma operação da partilha gera na esfera patrimonial de um dos seus sujeitos*.

Mas essa extensão verifica-se apenas no âmbito da incidência de IMT e já não na caracterização da natureza da aquisição patrimonial como onerosa.

⁸ Acórdão do STA, de 08-09-2021, processo n.º 01391/12.6BESNT. Realçado do Tribunal.

Abstraindo da natureza da partilha, em vez de a definir - como refere o STA.

Ou ainda, como lapidarmente entendeu o STA, «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».⁹

Em consequência, o Tribunal irá decidir a final no sentido da procedência do pedido arbitral no que respeita às impugnadas liquidações de Imposto do Selo.

E - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral:

- a) Julga **improcedente** o pedido de anulação das impugnadas liquidações de IMT n.ºs ..., ... e ..., de 7 de Março de 2024, no valor de, respectivamente, € 8 848,78, € 12 540,55 e € 8 187,55 e, em consequência, absolve a Requerida do pedido.

- b) Julga **procedente** o pedido de anulação das impugnadas liquidações de Imposto do Selo n.ºs ..., ... e ... de 7 de Março de 2024, no valor de, respectivamente, € 1 496,80, € 2 118,12 e € 1 338,79 e, em consequência, decide anular na totalidade as referidas liquidações.

⁹ Acórdão de 12-02-202, processo n.º 0360/12.0BECBR 449/18, disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/681978da55b03504802589130040fe84?OpenDocument>

F - VALOR DA CAUSA:

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 34.530,59, correspondente à soma das liquidações impugnadas, objecto do pedido de pronúncia arbitral.

O valor indicado pelos Requerentes não foi impugnado pela Requerida e considera o Tribunal não existir fundamento bastante para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 34.530,59.

G - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, indo ambas as partes condenadas nas custas do processo na proporção do respectivo decaimento, o qual se fixa em 85% para os Requerentes e em 15% para a Requerida.

Notifique.

Lisboa, em 19 de Janeiro de 2025.

O Árbitro,

(Martins Alfaro)

Assinado digitalmente