

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1419/2024-T

Tema: Imposto do Selo. Renúncia às tornas.

SUMÁRIO: Quando numa delimitação pormenorizada a lei especifica expressamente que é determinado negócio jurídico que veicula a transmissão que pretende atingir – *in casu* a renúncia de doação – não pode interpretar-se a norma geral - a norma do artigo 1.º, n.º 1 – no sentido de incluir nesta a aquisição por efeito da renúncia a direitos (tornas).

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

Em 27 de dezembro de 2024, o contribuinte A..., com o NIF..., natural da freguesia da ..., concelho de Coimbra, residente na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Coimbra, doravante Requerente, através do seu legal representante, B..., casado, com o contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., n.º ..., ...-... Vendas de Azeitão, veio, nos termos dos artigos 2.º e 10.º Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular e submeter pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade do ato tributário de liquidação oficiosa de Imposto do Selo n.º..., de 16/07/2024, no valor de €5.808,88, o qual deu origem ao documento de cobrança n.º 2024

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 30 de dezembro de 2024.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 5 de março de 2025.

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, alega, em síntese, o seguinte:

- (i) O Requerente e os seus três irmãos (C..., D... e E...) procederam à partilha judicial das heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito dos seus pais, F... e G..., através do 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 de processo .../21...T8CBR.
- (ii) Os interessados atribuíram, para efeitos de partilha, nos termos da Cláusula Nona do acordo, ao conjunto de bens da herança adjudicados a cada um dos interessados igual valor ao quinhão hereditário que lhes cabia.
- (iii) Não houve, portanto, nos termos do acordo celebrado excesso da quota parte de qualquer dos aí interessados e, consequentemente, não houve tornas a pagar por qualquer dos interessados.
- (iv) Assim, não havendo tornas a pagar, também não há lugar à cobrança e pagamento do imposto de selo sobre as mesmas, pois não existem.
- (v) A Autoridade Tributária e Aduaneira tem vindo a entender que a renúncia às tornas constitui um facto tributário sujeito a tributação nos termos do artigo 1º do Código do Imposto de Selo e aplicação da verba 2.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, por se tratar de uma renúncia abdicativa e de uma verdadeira transmissão gratuita, cabendo ao beneficiário de tal transmissão o pagamento do referido imposto.

- (vi) 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.
- (vii) Não existindo tornas, nem delas se tendo prescindido, não existe facto tributário passível de originar o pagamento do imposto de selo.

Após o despacho de 5 de março de 2025, a Requerente apresentou a sua resposta em 9 de abril de 2025, bem como juntou o processo administrativo.

Na sua Resposta a AT, defendeu-se por exceção e por impugnação, tendo invocado o seguinte:

- (i) Por exceção, a Requerida arguiu a exceção da litispendência com fundamento no facto de correr no CAAD o processo arbitral n.º 1411/2024, em que é Requerente D..., irmão do Requerente, e que tem por objeto exactamente a mesma matéria de facto (e de direito) discutida nos presentes autos.
- (ii) Em ambos os processos são as mesmas as partes (ainda que em posições processuais distintas), é o mesmo o objecto, é a mesma a causa de pedir, e é o mesmo o pedido.
- (iii) Acresce ainda que corre igualmente termos no CAAD o processo com o n.º 1412/2024, no âmbito do qual é discutida a mesma matéria de facto e de direito.
- (iv) Por impugnação, a Requerida começa por enunciar o artigo 863.º, n.º 2 do Código Civil segundo o qual “*Quando tiver o carácter de liberalidade, a remissão por negócio entre vivos é havida como doação, na conformidade dos artigos 940.º e seguintes*”.
- (v) Seguidamente, refere que o artigo 1.º, n.º 5 do Código do Imposto do Selo elenca quais são as transmissões gratuitas que não são sujeitas a Imposto do Selo para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, não se contando, nessa previsão, as situações de facto que se possam equiparar a renúncia a direitos constituídos, i.e., renúncia a tornas.
- (vi) Anota também a AT que 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 CIMSISDD, 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."

- (vii) Esta disposição, segundo a AT, demonstra inequivocamente a continuidade existente entre o CIMSISDD e o CIS (e entre o extinto imposto sobre as sucessões e doações e o IS), pelo que a consagração no antigo CIMSISDD 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.
- (viii) Nesse enquadramento, sustenta a AT que 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 CIMSISDD 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.
- (ix) A título subsidiário, para a eventualidade de nas situações de renúncia a tornas, não se confirmar o entendimento que equipara a remissão à doação, a AT defende que estamos perante aquilo que Pires de Lima e Antunes Varela designam por "remissão abdicatória" (por contraponto àquela que qualificam como "remissão-doação").
- (x) 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.
- (xi) 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).

- (xii) 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.
- (xiii) Por fim, considera a AT que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que está adstrita constitucionalmente, pelo que não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT, logo, não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Por requerimento de 24 de abril de 2025 veio o Requerente alegar inexistir qualquer exceção de litispendência, porquanto as partes processuais nos processos arbitrais 1411/2024-T e 1412/2024-T não são as mesmas (à exceção da Requerida), os atos de liquidação impugnados também não são os mesmos, como não são os mesmos os documentos de cobrança que igualmente se impugnam. A título subsidiário, para o caso de o Tribunal entender por verificada a exceção de litispendência, o Requerente solicitou a apensação dos presentes autos ao processo n.º 1411/2024-T por ter sido este o processo intentado em primeiro.

Em 28 de agosto de 2025, o Tribunal Arbitral proferiu despacho no qual concluiu pela improcedência da exceção de litispendência invocada pela Requerida. Mais determinou a prorrogação por dois meses do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Em 7 de outubro de 2025, teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual se procedeu igualmente à inquirição das testemunhas arroladas pelo Requerente, tendo as Partes sido notificadas para a apresentação de alegações sucessivas no prazo de 10 dias.

Em 14 de outubro de 2025, veio o Requerente apresentar as suas alegações escritas, reiterando a sua posição inicial, avocando ainda a decisão arbitral proferida no processo n.º 1411/2024-T, o qual teve por objeto também a anulação de liquidação de impostos do selo

deriva da renúncia de tornas no âmbito do mesmo processo de inventário em causa nos presentes autos.

Em 20 de outubro de 2025, veio a Requerida apresentar as suas alegações escritas, reiterando a sua posição inicial.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos Provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

A) Por óbito de F..., ocorrido em 8 de fevereiro de 1992, sucederam-lhe como únicos e universais herdeiros, sem testamento ou qualquer outra disposição de última vontade, a sua cónjuge, G..., e os seus cinco filhos, o Requerente A..., C..., H..., D... e E... – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

B) No dia 17 de janeiro de 2017, faleceu o cónjuge sobrevivente, G..., que deixou testamento, outorgado em 30 de outubro de 2000, pelo qual instituiu herdeira da sua quota disponível a sua filha E..., dispondo que tal quota começasse a ser preenchida à custa do seu prédio denominado por ..., situado em ..., freguesia de ..., concelho de Coimbra – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

C) Deixou como herdeiros os seus 5 filhos identificados em A) – – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

D) Por escritura pública de cessão de quinhões hereditários, outorgada em 16 de novembro de 2018, o herdeiro H... vendeu aos herdeiros C..., D... e E..., em partes iguais, os quinhões hereditários que lhe pertenciam nas heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito do pai F... e da mãe G... – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

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 de processo .../21...T8CBR – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

F) No âmbito do mencionado processo de partilha/inventário judicial, os aí interessados (o Requerente e os seus identificados irmãos) acordaram na composição dos quinhões hereditários que cabiam a cada um deles, assim pondo termo ao processo – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

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 (**conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA**):

- (i) Ao Requerente, 253.150,66€ (duzentos e cinquenta e três mil, cento e cinquenta euros e sessenta e seis cêntimos);
- (ii) À interessada C..., 337.534,21€ (trezentos e trinta e sete mil, quinhentos e trinta e quatro euros e vinte e um cêntimos);
- (iii) Ao Interessado, D..., 337.534,21€ (trezentos e trinta e sete mil, quinhentos e trinta e quatro euros e vinte e um cêntimos);
- (iv) À Interessada E..., 670.627,18€ (seiscentos e setenta mil e seiscentos e vinte e sete euros e dezoito cêntimos).

H) Em sede de partilha, contudo, foram adjudicados ao ora Requerente bens no montante de 311.239,50€, ou seja, em montante superior ao seu quinhão (253.150,66€) – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

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 E...*”, no montante de € 58.088,84” – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA.**

J) Os interessados no acordo entre si celebrado que pôs fim à partilha hereditária determinaram não haver lugar ao pagamento de tornas, tendo consignado na Cláusula Nona do acordo 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 ...*” – **conforme Documento n.º 2 em anexo ao PPA e prova testemunhal.**

K) Na sequência da Participação n.º .../2024, em 16 de julho de 2024, a AT emitiu oficiosamente a liquidação de Imposto de Selo n.º ..., no valor de €5.808,88, com o fundamento de que se verificou, no caso em apreço, renúncia a tornas – **conforme Documento n.º 1 em anexo ao PPA.**

L) Em 17 de dezembro de 2024, o Requerente procedeu ao pagamento do tributo no montante de € 5.808,88 – **conforme Documento n.º 3 em anexo ao PPA.**

M) No dia 27 de dezembro de 2024 deu entrada no CAAD ppa apresentado pelo Requerente - **cf. registo de entrada no SGP do CAAD e pedido de pronúncia arbitral (“ppa”).**

2. Factos não provados

Não existem outros factos com relevo para a decisão da causa que não se tenham provado.

3. Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade

Tributária com a resposta, e ainda na prova testemunhal produzida presencialmente em audiência.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. Questão a decidir

A questão *decidenda* nos presentes autos a apreciar e decidir prende-se com saber se a renúncia a tornas constitui facto tributário (transmissão gratuita) para efeitos de incidência de Imposto do Selo.

2. Imposto do Selo

Começemos por convocar o quadro normativo que releva para o caso dos autos.

De harmonia com o disposto no artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, sob a epígrafe de “incidência objetiva”:

“1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”

Consignando, por seu turno, o mesmo normativo, no seu n.º 3, alíneas a) e g), que:

“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;

(...)

g) Aquisição derivada de invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução, 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 antecedentes.

Esta norma do artigo 1, n.º 3, alínea g) do Código do Imposto do Selo equipara à aquisição típica a aquisição derivada de renúncia.

Todavia, e para o que nos interessa, há que observar que, nos termos da referida norma, só são tributadas as aquisições derivadas de renúncia da doação entre vivos.

Decorre, por outro lado, do n.º 2 do artigo 940.º do Código Civil que não há doação na renúncia a direitos.

Ora, quando numa delimitação pormenorizada a lei especifica expressamente que é determinado negócio jurídico que veicula a transmissão que pretende atingir – *in casu* a renúncia de doação – não pode interpretar-se a norma geral - a norma do artigo 1.º, n.º 1 – no sentido de incluir nesta a aquisição *por efeito da renúncia a direitos (tornas)*.

Na verdade, tendo de se presumir que o legislador «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), se no artigo 1, n.º 3, alínea g) do Código do Imposto do Selo se pretendesse contemplar a renúncia a tornas, decerto se faria uma referência mais abrangente e não apenas limitada à doação entre vivos.

De resto, o artigo 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações integrava a renúncia, para efeitos fiscais, como uma transmissão fiscal, desde que o seu objeto fossem quaisquer direitos constituídos e tivessem por fim beneficiar imediatamente qualquer pessoa.

Ora, como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 1411/2024-T “*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 "renuncia 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*”.

Há assim que concluir pela ilegalidade da liquidação, por violação das normas do artigo 1.º, n.ºs 1 e 3 do Código do Imposto do Selo e da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo e pela procedência do pedido do Requerente.

V. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa de Imposto do Selo n.º..., de 16/07/2024;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago no valor de €5.808,88.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de no valor de € 5.808,88, indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Porto, 3 de novembro de 2025

O Árbitro,

(Francisco Melo)