

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 380/2026-T

Tema: Partilha hereditária - Renúncia a tornas - Imposto do Selo

SUMÁRIO: **I** - A partilha hereditária realizada entre dois irmãos, em que um deles, sem qualquer compensação ou contrapartida, renúncia ao direito de crédito a tornas, configura a transferência de um acervo patrimonial entre herdeiros. **II** - Patrimonialmente, esta renúncia abdicativa produz o efeito equivalente a uma doação, executando a substância económica pretendida e a vontade dos dois herdeiros na partilha desigual da herança. **III** - O que importa ao Imposto do Selo é o conceito patrimonial de doação, que consiste numa transmissão gratuita de bens, e não o seu conceito civilista.

DECISÃO ARBITRAL

A..., com domicílio na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Amora e número de identificação fiscal..., solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

I. RELATÓRIO

O pedido formulado pelo Requerente consiste (i) na declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do ato de liquidação de Imposto do Selo n.º ... no valor de € 11.154,66 e (ii) no pagamento de juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 11.06.2026.

Em 03.07.2026 a Requerida apresentou resposta, sem suscitar matéria de exceção, e remeteu o processo administrativo.

Em 31.08.2026 o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

No pedido de pronúncia arbitral o Requerente alega que:

- i) Foi notificado pela AT da liquidação de Imposto do Selo (doravante, “IS”) n.º..., de 29.09.2025, no valor de € 11.154,66, que teve por base a participação de IS n.º ..., de 19.09.2025;
- ii) A participação foi entregue na sequência da escritura de partilha das heranças abertas por óbito de seus pais – B... e C...- outorgada no Cartório Notarial de D..., no dia 30.07.2025;
- iii) Da partilha resultou que o Requerente teria a pagar à sua irmã E... o montante de € 111.546,63 a título de tornas. Todavia, a irmã renunciou às tornas a que teria direito, dispensando, assim, o Requerente de compensar o excesso de bens que lhe foram adjudicados na partilha;
- iv) Em virtude dessa renúncia a tornas, foi o Requerente informado pela notária de que deveria efetuar a participação de IS, uma vez que tal documento seria essencial para instruir o pedido de registo de aquisição dos bens que lhe haviam sido adjudicados junto da Conservatória do Registo Predial;
- v) Embora a notificação remetida ao Requerente seja totalmente omissa - em frontal

violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) - o Requerente admite que o imposto ora contestado terá sido liquidado à taxa prevista na Verba 1.2 da Tabela Geral do IS (10%) sobre o valor das tornas objeto de renúncia pela beneficiária das mesmas: € 111.546,63;

- vi) Contudo, o Requerente não consegue identificar qual a base legal para a liquidação efetuada uma vez que, como referido, a notificação remetida é totalmente omissa, não tendo sido invocado pela AT as normas legais que justificam o imposto liquidado;
- vii) E esta impossibilidade de compreensão da decisão da AT é reforçada pelo facto do elenco de *transmissões gratuitas* previsto no n.º 3 do artigo. 1.º do Código do IS não fazer qualquer menção a renúncia a tornas ou sequer a renúncia a direitos;
- viii) É evidente que a questão essencial a apurar nos presentes autos é saber se a renúncia a tornas integra alguma das normas de incidência objetiva de IS sobre as transmissões gratuitas;
- ix) Tal como resulta do n.º 2 do artigo 940.º do Código Civil, “*Não há doação na renúncia a direitos (...)*”, porquanto, como referem Pires de Lima e Antunes Varela, “*(...) quem renuncia a um direito, podendo legalmente fazê-lo sem intervenção de terceiro, o faz para demitir de si uma faculdade que não quer exercer (um agere licere) e não para fazer uma atribuição patrimonial*”;
- x) Mais defendem estes autores que, não obstante reconhecerem que a renúncia envolve uma perda ou diminuição patrimonial, a verdade é que “*(...) não é o renunciante, mas a lei, quem fixa a pessoa do beneficiário indirecto da renúncia, não podendo esta, por isso mesmo, ser considerada, em bom rigor, um acto de disposição em benefício de outrem*”;
- xi) É precisamente por isto que, como vem sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, a renúncia a direitos - designadamente a renúncia a tornas - é qualificada como uma *renúncia abdicativa*, ou seja, como ato unilateral e voluntário do titular do direito em que aquele abdica do mesmo, tratando-se de uma forma de extinção de direitos,

por declaração unilateral do seu titular. E sendo abdicativa não tem, assim, a natureza de ato translativo, não implicando qualquer transferência de direitos entre esferas jurídicas e patrimónios distintos. O direito extingue-se, não se transmite;

- xii) É, portanto, inquestionável que, não sendo a renúncia a direitos qualificável, juridicamente, como *doação* e não tendo a mesma natureza translativa, a respectiva qualificação como *transmissão gratuita* para efeitos de IS depende de previsão expressa nesse sentido;
- xiii) Ora, da análise ao n.º 3 do artigo 1.º do Código do IS retira-se que a expressão *renúncia* vem apenas prevista na alínea g) que se refere à “*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*”;
- xiv) Fica afastada a aplicação da referida norma à situação em discussão nos presentes autos, uma vez que não se está perante a renúncia a uma doação entre vivos;
- xv) Tanto quanto o Requerente pode alcançar, o entendimento da AT resultará de reminiscências do anterior Imposto sobre as Sucessões e Doações que, precisamente para obviar o enquadramento jurídico supra descrito, previa expressamente que “*A simples renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida por transmissão,*”, como resultava do artigo 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (“CIMSISSD”);
- xvi) No Código do IS não existe norma semelhante pelo que dúvidas não restarão de que a renúncia a tornas não é qualificável como transmissão gratuita para efeitos de incidência de IS. Isto mesmo foi já decidido por diversas vezes por Árbitros deste Centro de Arbitragem Administrativa de que são exemplo as decisões nos processos n.º 1411/2024-T, n.º 1412/2024-T e n.º 1419/2024-T;
- xvii) Não tendo o Requerente pago o IS liquidado no acto controvertido, foi o mesmo citado

no processo de execução fiscal n.º ...2026.... Foi pago o valor de € 6.330,89, estando o remanescente a ser liquidado ao abrigo de plano prestacional. Demonstrado que este erro é imputável à AT, esta será responsável pelo pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal aplicável e contados desde as datas de pagamento do imposto até ao momento de restituição do mesmo.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou contestação, tendo alegado que:

- i) Quanto à alegada falta de fundamentação do acto tributário, atento o conteúdo da notificação em causa, nomeadamente da emissão da liquidação, onde consta a “Demonstração da liquidação”, resulta que foi dado a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela AT, nomeadamente, qual o tributo em causa (IS), as disposições aplicáveis (Verba 1.2), a qualificação (Doação), a quantificação do facto (€ 111.546,63) e a operação de apuramento da matéria tributável (10%= € 11.154,66);
- ii) Acresce que a liquidação teve por base os elementos fornecidos pelo Requerente, com a entrega, em 19.09.2025, da respectiva participação de transmissões gratuitas n.º 2025/...;
- iii) Por tudo isto, é manifesto que foi dado ao Requerente um conhecimento claro da motivação da liquidação, de modo a permitir que fizesse uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato ou a sua impugnação, como se constata através do presente pedido de pronúncia do tribunal arbitral;
- iv) Quanto à questão essencial, a AT tem vindo a considerar a renúncia a tornas como facto tributário em sede do IS, sujeito à taxa prevista na verba 1.2 da TGIS;
- v) O entendimento em questão encontra sustentação na previsão contida no n.º 2 do artigo 863.º do Código Civil. 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"*;

- vi) E prossegue, adiante: *"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."*, norma que dispõe que: *"quando tiver o carácter de liberalidade, a remissão por negócio entre vivos é havida como doação, na conformidade dos artigos 940.º e seguintes"*;
- vii) Ora, a natureza creditícia do direito a receber tornas é inquestionável: há um credor e um devedor, estando este adstrito a prestar àquele uma determinada quantia. E a aceitação pelo devedor das tornas não reveste forma especial;
- viii) Esclarecidos os fundamentos jurídico-civilísticos da posição assumida pela Autoridade Tributária em sede de tributação de renúncia a tornas, passemos aos seus congéneres jurídico-tributários. E, nesta sede, assenta aquela posição na redação dos números 3 e 5 do artigo 1.º do Código do IS ("CIS");
- ix) Efetivamente, o corpo do n.º 3 comina: *"Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto: (...)".* Trata-se daquilo que a doutrina jurídica qualifica como uma "tipologia enunciativa";
- x) No mesmo 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, ao escreverem: *"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"*;
- xi) 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 (CIMO), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMO) e ao imposto do selo, respetivamente.”*;

- xii) Esta disposição demonstra inequivocamente a continuidade existente entre o CIMSISD e o CIS, 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 à contida na parte inicial do art.º 4.º do extinto compêndio;
- xiii) Não é pelo facto de o Requerente qualificar a renúncia em causa de abdicativa e não translativa ou atributiva, que a AT (cf. art.º 36.º, n.º 4 da LGT), e o Tribunal em especial, devem seguir tal conceito, sem antes procederem a uma análise do caso concreto quanto à substância do negócio e aos efeitos pretendidos com o mesmo;
- xiv) O que materialmente a primeira outorgante, E..., fez foi uma “remissão da dívida”, subsumível ao artigo 863.º, n.º 2 do CC, que estabelece que *“Quando tiver o carácter de liberalidade, a remissão por negócio entre vivos é havida como doação, na conformidade dos artigos 940.º e seguintes.”* Pelo que a “renúncia a direitos”, subsumível ao artigo 940.º, n.º 2, do Código Civil, não tem aplicação a casos como o dos presentes autos;
- xv) Há ainda que ter em conta que na renúncia abdicativa a perda voluntária do direito não beneficia diretamente outrem. Ora, numa situação como a presente, em que a relação creditícia que se estabelece com o direito a tornas é bilateral, a renúncia do titular do direito beneficia sempre e apenas o devedor. Pelo que aquela característica da renúncia abdicativa está, no caso em apreço, ausente;
- xvi) A renúncia a tornas em causa constitui uma remissão de dívida, que beneficia sempre e

simetricamente outra pessoa concreta e determinada (o devedor), pelo que se deverá considerar-se como uma doação, como determina o artigo 863.º, n.º 2 do Código Civil;

- xvii) Materialmente e em substância, prescindir de tornas no acto da partilha, com a adjudicação da totalidade do bem ao outro herdeiro, no caso o Requerente, acompanhada da remissão do crédito a tornas, em nada se distingue do facto de, por exemplo, ao invés de ter prescindido de tornas, o outro co-herdeiro tivesse doado o seu quinhão ao Requerente, pois o que o credor de tornas procura alcançar ao prescindir do seu pagamento é, à conta de uma liberalidade, beneficiar o devedor das mesmas;
- xviii) O Requerente parece assentar as suas alegações na conclusão de que uma transmissão gratuita inter-vivos que não seja uma doação (raciocínio que, como se demonstrou, não acompanhamos) não está sujeita ao IS. Ainda que se considerasse que seria esse o caso em apreço, o problema é que as normas definidoras do âmbito de sujeição do IS sobre as transmissões gratuitas não se referem nem a doações, nem fazem depender a incidência do imposto dessa intenção subjetiva do alienante;
- xix) A sujeição depende apenas do carácter gratuito da transmissão, sem que o CIS estabeleça qualquer limitação acerca das eventuais causas dessa gratuitidade;
- xx) Na liquidação em causa não ficou demonstrada a existência de qualquer erro imputável aos serviços, nem o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que não assiste ao Requerente o direito a juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

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 liquidação de Imposto do Selo.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo. As partes gozam de personalidade e capacidade

judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades ou irregularidades.

III. PROVA

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

- a) Da escritura pública de partilha hereditária, consta que em 13.09.2010 faleceu C..., no estado de casada com B..., sob o regime de comunhão geral de bens. Que lhe sucederam o referido marido, actualmente falecido, e os filhos (i) E... e (ii) A..., ora Requerente;
- b) Dessa escritura outorgada em 30.07.2025, os herdeiros partilharam os seguintes bens imóveis:
 - Verba 1: Metade indivisa da fração autónoma designada pela letra “E”, correspondente ao 1º andar Esq., destinado a habitação, do prédio urbano, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Amadora, com o valor patrimonial de € 25.181,12, a que atribuíram igual valor para efeitos de partilha;
 - Verba 2: Fração autónoma designada pela letra “B”, correspondente ao R/C Dto., destinado a habitação, do prédio urbano, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Amadora, com o valor patrimonial de € 33.675,09, a que atribuíram igual valor para efeitos de partilha;
 - Verba 3: Prédio urbano, composto por R/C, 1º andar, com logradouro, destinado a habitação, denominado por “Lote 623”, sito em ..., na Rua ..., n.º ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Seixal, com o valor patrimonial de € 307.130,60, a que atribuíram igual valor para efeitos de partilha;

- Verba 4: Metade indivisa da fração autónoma designada pela letra “E”, correspondente ao 1º andar Esq., destinado a habitação, do prédio urbano, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Amadora, com o valor patrimonial de € 25.181,12, a que atribuíram igual valor para efeitos de partilha.
- c) Sendo o valor global dos bens a partilhar de € 391.167,93, os herdeiros acordaram em adjudicar as verbas 1, 2 e 4 a E..., no valor total atribuído de € 84.037,33. Valor este que é inferior ao quinhão hereditário na importância de € 111.546,63;
- d) A verba 3 foi adjudicada ao ora Requerente A..., o que supera o valor do seu quinhão hereditário na referida importância de € 111.546,63, “(...) *quantia esta que, a título de tornas, tem de entregar à restante interessada E..., mas que esta prescinde de receber*” (conforme escritura pública de partilha hereditária);
- e) Em 19.09.2025, o Requerente submeteu a participação de Transmissões Gratuitas n.º 2025/..., onde declarou como facto tributário a doação, correspondente ao “*valor de tornas que a autora da transmissão prescindiu de receber numa escritura de partilhas*”;

 AT autoridade tributária e aduaneira	IMPOSTO DO SELO COMPROVATIVO DE PARTICIPAÇÃO DE TRANSMISSÕES GRATUITAS (Modelo 1)	Doc. SERVIÇO DE FINANÇAS ALMADA
---	---	--

AUTOR DA TRANSMISSÃO

NIF/NIPC: Nome: E...

Domicílio Fiscal: Território Nacional

Estado Civil: Cas. Regime Casamento: comunhão de adquiridos NIF do Cônjuge:

Testamento: NÃO

ORIGEM DO FACTO TRIBUTÁRIO

Facto: Doação

Data: 2025-07-30 Local: LISBOA

IDENTIFICAÇÃO DO CABEÇA DE CASAL E DO NIF DA HERANÇA

IDENTIFICAÇÃO DO(S) BENEFICIÁRIO(S) DA TRANSMISSÃO

NIF: Nome: A...

Tipo de Beneficiário: Donatário Relação de parentesco com o autor da transmissão: Outro

Domicílio Fiscal: Território Nacional

ENCERRAMENTO DA PARTICIPAÇÃO

NIF do Participante Data Recepção: 2025-09-19 Data Limite Entrega: 2025-10-31

ACTIVO - CRÉDITOS (Cod. 4)

Verba nº: 1 Quota Parte Transmitida: 1/1 Tipo: Outros valores monetários Valor: €111.546,63

Descrição: VALOR DE TORNAS QUE A AUTORA DA TRANSMISSÃO PRESCINDIU DE RECEBER NUMA ESCRITURA DE PARTILHAS.

- f) No seguimento desta participação, foi emitida, em 29.09.2025, a liquidação de IS n.º..., no valor de € 11.154,66, com data limite de pagamento de 31.12.2025;

DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO - Doação								
Sujeito Passivo	A...							
N.º da Participação	Liquidação				Matéria Coletável de IS	Matéria Coletável de IMT	Juros Compensatórios	Total Liquidado
	Número	Data	Tipo	Modo				
		2025-09-29	PRIMEIRA	AUTOMÁTICA	€ 111.546,63	€ 0,00	€ 0,00	€ 11.154,66
IMPOSTO DO SELO		PAGAMENTO DO IMPOSTO			DOCUMENTO DE COBRANÇA		2025	
Mais fica notificado(a) que deverá efetuar o pagamento do imposto, através de uma das modalidades abaixo indicadas, no quantitativo e na data mencionada, utilizando o código constante da referência de pagamento. A realização de um dos pagamentos mencionados anteriormente implicará a opção definitiva pela modalidade de pagamento. Não sendo efetuado o pagamento no prazo abaixo referido, haverá lugar a procedimento executivo, nos termos do n.º 5 do artigo 45º do CIS.								
Modalidade 1 - A pronto pagamento, usufruindo do desconto previsto no art. 45º do CIS.								
Desconto		A pagar líquido de desconto		Data Limite de Pagamento		Referência de Pagamento		
€ 1.505,87		€ 9.648,79		2025-12-31				
Modalidade 2 - Em virtude de existir coleta sobre móveis, poderá optar por esta modalidade de pagamento em prestações, devendo para tal, prestar garantia nos termos do art. 45º 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 Limite de pagamento da 1ª prestação	Referência de Pagamento			
		Número	Valor					
€ 11.154,66	€ 1.115,52	9	€ 1.115,46					
VALORES TRIBUTÁVEIS								
Vrb 1	€ 111.546,63							

- g) Não tendo efetuado o pagamento do imposto no prazo de pagamento voluntário, foi instaurado o correspondente processo de execução fiscal n.º ...2026...;
- h) No âmbito desse processo de execução fiscal, o Requerente efetuou, em 13.02.2026, um pagamento parcial de € 6.330,89. O valor remanescente está a ser pago ao abrigo de plano prestacional;
- i) Em 30.03.2026 o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral sob apreciação.

Com relevo para a apreciação do pedido, não foram identificados factos alegados e não provados.

IV. DO MÉRITO

O pedido e a causa de pedir, que circunscrevem a apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, centram-se na configuração da renúncia do direito a tornas.

Para o Requerente, o acréscimo patrimonial que lhe adveio como consequência da renúncia do direito a tornas não constitui uma transmissão gratuita. Esta renúncia abdicativa não implica

qualquer transferência de direitos entre esferas jurídicas e patrimónios distintos. Em resultado da renúncia, o direito extingue-se sem se transmitir. O Código do Imposto do Selo (CIS) não contém uma disposição idêntica ao artigo 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMISSL), razão pela qual a renúncia não está abrangida por uma norma de incidência de Imposto do Selo (IS).

Já para a Requerida, o direito a receber tornas apresenta natureza creditícia, cuja remissão constitui uma doação, enquanto liberalidade oferecida e aceite, cuja norma de sujeição geral está integrada no CIS. Esta liberalidade está subsumida à norma de incidência do actual CIS, enquanto transmissão patrimonial gratuita entre as partes. A não ser assim, qualquer transmissão gratuita que não se apresentasse, no plano estritamente jurídico-formal, como doação, não seria tributável em sede de IS.

Antes de apreciar o mérito do pedido, importa decidir sobre o vício de falta de fundamentação do acto tributário controvertido, que o Requerente alega.

Decisão essa que se apresenta como simples e directa, ancorada que está na jurisprudência reiterada e conhecida do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Com efeito, a fundamentação do acto tributário serve o propósito de facultar ao sujeito passivo (destinatário do acto tributário) a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo utilizado pela Administração Fiscal, em termos que lhe permita clarificar os motivos ao abrigo dos quais se decidiu da forma que se decidiu e não de forma diferente.

Sem o cumprimento deste dever de fundamentação, o sujeito passivo ficaria impossibilitado do conhecimento das razões de facto e de direito, sem as quais não lhe será possível formular um juízo de aceitação ou não do acto tributário subjacente.

A fundamentação deve ser expressa de forma clara, suficiente e congruente, tendo em vista a sua percepção por um destinatário normal.

É patente que o Requerente tem um perfeito entendimento dos fundamentos que subjazem à liquidação de IS controvertida.

Desde logo, porque tomou a decisão de participar a partilha hereditária como uma “doação”, enquanto facto tributário em sede de IS. Tendo-lhe atribuído o valor de € 111.546,63,

descrevendo-o como o “*valor de tornas que a autora da transmissão prescindiu de receber numa escritura de partilhas*” realizada em 30.07.2025.

Notificado que foi da liquidação de IS na importância de € 11.154,66, poder-se-á concluir que o Requerente, sem dificuldade, identificou tratar-se da liquidação do imposto, à taxa de 10% prevista na verba 1.2 da TGIS.

Com efeito, o valor liquidado corresponde ao valor por si anteriormente declarado. O facto tributário indicado é a doação, conforme o Requerente participou. O número dessa participação é igualmente destacável do acto de liquidação.

Faltaria apenas a expressa indicação da taxa de 10% aplicável ao valor participado, dado que a liquidação poderá ser genericamente definida como a aplicação de uma dada taxa a uma determinada material tributável.

Mas também neste capítulo a percepção do Requerente é correcta, quando admite a aplicação da taxa de 10% prevista na Verba 1.2 da TGIS. Tanto assim, que apresentou, em 30.03.2026, pedido de pronúncia arbitral fundamentado na inexistência de uma doação enquanto acto translativo *intervivos*.

Em suma, os fundamentos inerentes ao acto tributário controvertido foram suficiente e claramente apropriados pelo Requerente, em termos tais que lhe foi possível formular um juízo de não aceitação do mesmo e consequente estruturação de um pedido de pronúncia arbitral.

Iniciando a apreciação da questão de fundo, o n.º 1 do artigo 1º do CIS estatui que: “*O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens*”.

A verba 1.2 da TGIS impõe a taxa de 10% sobre o valor patrimonial dos bens objecto de aquisição gratuita.

No corpo do n.º 3 do citado artigo, foi acrescentada a expressão “*designadamente*”, pelo que a enunciação dos bens, direitos e actos que constam das respectivas alíneas e concretizam o conceito geral de “transmissões gratuitas de bens” se apresenta como meramente exemplificativo.

Tal não significa, como veremos, o afastamento do princípio da tipicidade fechada, mas apenas que à norma de incidência subjazem actos, direitos e situações jurídicas que consubstanciem transmissões gratuitas.

O que sai reforçado pelo n.º 5 do aludido artigo 1.º do CIS, que apresenta uma ordenação taxativa dos bens, direitos e actos que, pese embora configurem transmissões gratuitas, ficam expressamente excluídos da norma de incidência do imposto.

O facto gerador da obrigação tributária ocorre na data de realização da transmissão gratuita (alínea j) do artigo 5.º do CIS) e verifica-se a coincidência entre o sujeito passivo e o titular do encargo do imposto, conforme a alínea b) do n.º 2 do artigo 2º e a alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º, ambos do CIS.

Pela sua relevância para o caso em apreço, é importante reforçar esta conclusão: todas as transmissões gratuitas, com exclusão das elencadas no n.º 5 do artigo 1.º do CIS, estão sujeitas a IS.

Neste sentido se pronunciam Silvério Mateus e Corvelo de Freitas (“Os Impostos sobre o Património Imobiliário, o Imposto do Selo”, página 539) bem como José Maria Fernandes Pires em “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, páginas 493 a 496.

O pano de fundo à integração das transmissões gratuitas no IS é a Reforma de Tributação do Património de 2003.

Esta aboliu as transmissões gratuitas a favor de pessoas colectivas, as quais passaram a integrar a lista das variações patrimoniais positivas (e não reflectidas no resultado contabilístico) sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Quanto às pessoas singulares, o regime de tributação geral acolhido no CIMSISDD foi substituído pela tributação das transmissões gratuitas a favor de pessoas físicas que não sejam o cônjuge, os descendentes e os ascendentes do autor da transmissão. Estas transmissões passaram, a partir de 01.01.2004, a ser sujeitas a IS.

Recuando a 31.12.2003, o CIMSISD estatuiu, no seu artigo 3.º: *“O imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários”*.

E o seu artigo 4.º apresentava o seguinte teor: *“A simples renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida por transmissão”*.

Aproximamo-nos do pomo da discórdia, na medida em que as decisões arbitrais identificadas pela Requerente (processos n.º 1411/2024-T, 1412/2024-T e 1419/2024-T) se suportam na inexistência de idêntica norma no CIS.

O que, aliado à caracterização do caso em apreço como configurando uma mera renúncia a um direito de crédito constituído - a renúncia a tornas - permitiria afastar o conceito de transmissão gratuita.

Nos termos do artigo 940.º do Código Civil:

“1. Doação é o contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente.

2. Não há doação na renúncia a direitos e no repúdio de herança ou legado, nem tão-pouco nos donativos conformes aos usos sociais.”

O que interessa ao direito tributário é o conceito de doação acolhido no IS, que assenta numa transmissão patrimonial gratuita, o qual prevalece sobre o conceito civilista.

Note-se que o CIS não tributa a “doação”, mas antes a transmissão gratuita, enquanto conceito e figura que, naturalmente, inclui a doação.

Quer isto dizer, que as transmissões patrimoniais gratuitas se encontram sujeitas a IS, independentemente do seu *nomen iuris* ou da configuração civil que lhe for atribuída pelo doador e donatário.

A não ser assim, a configuração de uma dada situação jurídica ficaria ao alcance do poder de livre disposição das partes, com a inerente prerrogativa de afastar as normas tributárias que recortam o campo de incidência do imposto.

No caso em apreço, o Requerente e a sua irmã são, na qualidade de herdeiros, titulares de um património hereditário ideal, admitido na sua esfera jurídica e patrimonial com a abertura e aceitação da sucessão. O direito a tornas surge no contexto da partilha, com o propósito de igualar os quinhões hereditários.

O direito a tornas é o direito de crédito que um dos interessados numa partilha tem sobre o outro quando recebe bens de valor inferior ao que lhe cabia na divisão do património.

É um crédito pecuniário - o pagamento de uma quantia em dinheiro correspondente ao excesso da quota recebida - destinado a igualar os quinhões hereditários.

A renúncia a tornas não constitui uma modalidade de partilha ou sequer uma partilha subsequente ou adicional. O direito a tornas ocorre como consequência do acto de partilha. É com a conclusão desta que nasce o direito a tornas, enquanto instrumento de equalização dos quinhões.

Sendo o direito a tornas uma consequência da realização da partilha, a renúncia ao mesmo só é possível uma vez constituído um tal direito de crédito como resultado da finalização da partilha. Significando com isso, que a renúncia a tornas resulta de um acto posterior e autónomo. Sendo, para o efeito, irrelevante que a mesma conste do acto de partilha.

Uma vez constituído esse direito de crédito, a renúncia configura uma verdadeira atribuição patrimonial gratuita ao outro interessado. Há uma redução voluntária e sem contrapartida do acervo patrimonial do credor, em benefício do devedor. Que a aceita.

Temos assim que na renúncia a tornas:

- i) Existe um direito de crédito pecuniário e consolidado na esfera patrimonial do renunciante;
- ii) Esse crédito extingue-se sem qualquer compensação ou contrapartida;
- iii) O devedor das tornas fica enriquecido no valor corresponde ao direito de crédito de que o renunciante abdicou.

O renunciante dispõe, gratuitamente, de um direito de crédito autónomo. O qual extingue voluntaria e gratuitamente. Sabendo com isso que a sua perda patrimonial tem como contrapartida o enriquecimento, no mesmo valor, do acervo patrimonial do devedor.

A configuração como renúncia abdicativa é irrelevante para o conceito fiscal de transmissão gratuita, não o afastando, atenta a presença de todos os elementos que a caracterizam.

Desde logo, a voluntariedade na extinção do direito de crédito. Seguida do conhecimento do beneficiário concreto dessa extinção, existindo um perfeito sinalagma entre os envolvidos (os dois únicos titulares do património hereditário) e o valor do património perdido por um e recebido por outro.

A própria intenção das partes também não pode ser ignorada. Bem pelo contrário, atento o contexto de uma partilha entre 2 herdeiros, em que um deles - adjudicatário de bens de valor patrimonial inferior - toma a decisão de abdicar do direito de crédito atribuído para igualar os quinhões hereditários.

Uma tal renúncia do direito a torna, equivale, para todos os efeitos patrimoniais e económicos, à aceitação da partilha *ab initio* da herança em termos desiguais. Em nada se distinguindo de um perdão de dívida posterior a essa mesma partilha, expressa e voluntariamente destinado a alcançar idêntico efeito patrimonial de distribuição desigual do património hereditário.

Tudo isto, num contexto familiar entre dois irmãos, na qual é manifesta a intenção de distribuição desigual do património hereditário, em detrimento de um e benefício de outro. E sabendo-se que a renúncia de um constitui o meio idóneo a operar, para o outro, a transmissão de um tal benefício.

Esta liberalidade, independentemente da forma civilista escolhida pelas partes, concretiza uma transmissão gratuita acolhida na norma de incidência positiva do IS.

Nos termos do artigo 11.º da LGT:

“1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

Focando no n.º 2 da aludida norma, o comando normativo impõe que se inicie a qualificação da renúncia a tornas tendo por base o conceito civilista. Resultando claro da supra citada norma do Código Civil que a renúncia não configura uma doação.

Passando para a norma fiscal, facilmente se constata que o CIS não preenche a norma de incidência do imposto por alusão à figura da doação. Pelo contrário, fá-lo pelo emprego da expressão “transmissão gratuita”.

Dir-se-ia que, ainda que a renúncia se apresente como gratuita (a própria Requerente reconhece a liberalidade que lhe é inerente), não se verifica qualquer transmissão. A renúncia opera a extinção do direito, o qual não se transmite. As partes não transmitem o acervo patrimonial entre si, sendo antes a legislação civil que preenche o vazio patrimonial decorrente da renúncia, mediante o chamamento do outro herdeiro.

Todavia, uma tal interpretação incorreria no mesmo erro de imposição do conceito civil à norma fiscal. O conceito fiscal de transmissão seria assim, estritamente, definido e preenchido pelo conceito civilista, negando o conceito fiscal de transmissão gratuita acolhido desde o CIMSISD até ao CIS.

Conforme referem F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes (“Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações”, 4ª edição, página 68):

“(…) há um conceito próprio de transmissão no direito fiscal, já expresso, aliás no artigo 72.º do Regulamento de 23 de Dezembro de 1899, segundo o qual a obrigação do imposto nascia no momento da transmissão real e efectiva dos bens, ou do seu aproveitamento pelo uso ou alienação.

É um conceito peculiar e dominado pelos princípios próprios deste imposto e ditado por razões de ordem económica, que se afasta e diverge, em vários pontos, da figura civil da transmissão”.

A transmissão incorpora, assim, uma perda imediata e absoluta do direito correspondente. E que tem como finalidade e correspondência um ganho imediato, sem contrapartida, na esfera patrimonial de outrem.

Tudo, como vimos da matéria probatória, no contexto da vontade expressa numa partilha hereditária entre dois irmãos.

Retomando os citados autores (páginas 22-23):

“Há uma ligação à transferência jurídica da propriedade, à passagem do direito de uma pessoa para outra, mas o legislador fiscal, recorrendo muito embora à figura da transmissão para fixar a incidência do imposto, não assimilou inteiramente essa mesma figura, corrigindo-a com os critérios próprios do direito fiscal, dominado por preocupações de ordem económica.

(...)

Desta disposição [o artigo 1.º do CIMSISD] se vê que o que dá relevo à transmissão fiscal é o significado material da transferência de facto, o aspecto económico da transmissão, o enriquecimento real e efectivo do beneficiário, traduzido pela fruição ou posse dos bens (...). É um conceito específico de transmissão para efeitos de imposto sobre as sucessões e doações, um conceito todo peculiar e dominado pelos princípios desta espécie de imposto e por razões de ordem económica, que se afasta e diverge, em vários pontos, da figura civil da transmissão, ocorrendo esta por mero efeito do facto ou contrato”.

Note-se que, no caso específico da figura da usucapião, houve, aqui sim, que acolher a sua inclusão expressa na Verba 1.2, pelas óbvias limitações do conceito fiscal de transmissão quando confrontado com uma aquisição originária.

Chegados aqui, não se afigura necessária a aplicação do n.º 3 do artigo 11.º da LGT.

Com efeito, o conceito fiscal de transmissão acolhido no CIS (como já o era no CIMSISDD) não comporta um quadro de incerteza que imponha ao intérprete o recurso ao princípio da substância económica em detrimento da forma jurídica.

Todavia, se dúvidas houvesse - não esquecendo que estamos perante uma norma de incidência - o sentido e alcance deste preceito facilmente as resolveria.

Isto, na medida em que a renúncia abdicativa produz, económica e patrimonialmente, o efeito equivalente à doação. Como o faria caso a lei civil admitisse aos herdeiros a faculdade de aceitar partilhas desiguais por desrespeitadoras do quinhão hereditário de herdeiros legitimários. Ou como o asseguraria mediante o perdão de dívida do direito a tornas.

Em todos os casos, os dois intervenientes na partilha em apreciação teriam logrado o mesmo efeito de transmissão do acervo patrimonial de um para o outro. Transmissão, porque, como vimos, o património admitido na esfera patrimonial de um herdeiro por aceitação da herança é incorporado no património do outro herdeiro. Por via de um acordo de vontade em que ambos coincidem nessa transferência patrimonial.

Gustavo Lopes Courinha (“A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário”, Abril 2009, páginas 117 a 119 ensina, a propósito do n.º 3 do artigo 11.º da LGT, que “*o pressuposto da lei é o de que todas as leis fiscais de incidência são apresentadas como tributando, em princípio, realidade jurídicas e utilizando conceitos jurídicos, tal e qual como procedem de outros ramos do Direito.*

Isso não impede, em caso algum, que se reconheça que o legislador ao elaborar as normas fiscais, considera sempre determinadas manifestações de riqueza, ou noutros termos, manifestações de capacidade contributiva, as quais podem ver-se como o objectivo da lei; para tal tipifica, sujeitando a tributação, os casos ou situações da realidade habitualmente mais reveladores dessa manifestação de riqueza (os meios habitualmente utilizados para atingir aquele objectivo) segundo conceitos e institutos jurídicos definidos.

Mas essa constatação não justifica que o intérprete se possa afastar, sem mais, dessa mesma realidade jurídica prevista na lei (que o contribuinte não preencheu), sem qualquer outra justificação e de modo a visar todos os casos que traduzem manifestações de riqueza pretendida tributar”.

E chama a atenção para o perigo de “(...) *detrimento da segurança do contribuinte, que qualificou os seus negócios de modo juridicamente correcto para efeitos civis, aplicando o regime contratual mais adequado, muitas vezes sem qualquer intuito de defraudar o Fisco, e obteve uma vantagem fiscal, que pode ser posta em questão*”.

Idêntica preocupação é evidente em Diogo Leite Campo (in “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, 1999, páginas 21 a 24) quando refere que “*este número [n.º 1 do artigo 13.º da LGT] vem assentar, nunca será demais repeti-lo, num princípio essencial: as normas fiscais são normas jurídicas também no que se refere à hermenêutica*”, rejeitando a interpretação económica da lei fiscal.

Voltando ao caso em apreciação, haveria que considerar uma preocupação contrária: o da escolha de uma forma jurídica (renúncia) como alternativa a outros meios que asseguram o pretendido efeito de transferência gratuita de uma vantagem patrimonial (doação ou remissão de dívida).

De todo o modo, não está em causa a interpretação substantiva ou económica da norma fiscal. Ou sequer a sua interpretação extensiva (ou até aplicação analógica) em obediência a preocupações de elisão fiscal ou anti-abuso.

Com efeito, nunca será demais ressaltar que a norma de incidência do CIS está apontada a transmissões gratuitas. E não a doações. Restringir a tributação de uma manifestação de riqueza à respectiva concretização por via de doações, deixando de fora a renúncia abdicativa por esta não configurar, civilmente, uma doação - apesar se ser esse o efeito patrimonial pretendido e concretizado - esvaziaria o alcance do conceito fiscal de tributação de “*transmissões gratuitas*”.

Retomando Gustavo Lopes Courinha, na citada obra, tal “*equivale a dizer que, a busca do substrato económico que se esconde por detrás de qualquer norma de incidência tributária (ou da maior parte delas) será considerada, para apurar da sujeição ou não a tributação, apenas e somente quando não se obtiver uma resposta coerente por via da interpretação jurídica geralmente aceite no regime do Código Civil*”.

No caso em apreço, o objectivo desejado e concretizado pelos dois irmãos consistiu em, num contexto de partilha hereditária, operar, a transmissão de um para o outro, de uma parte do

património hereditário. Uma liberalidade (porque sem contrapartidas), cujo efeito final se traduziu no sinalagma patrimonial em que o benefício recebido por um herdeiro constitui a exacta medida da perda suportada pelo outro herdeiro.

Pelo exposto, será de rejeitar a prevalência de um mero formalismo jurídico - a renúncia abdicativa - em detrimento de um conceito fiscal de transmissão gratuita com formulação normativa clara e expressa, sabendo que essa renúncia operou como acto autónomo e posterior à partilha hereditária e num contexto familiar em que resulta clara a vontade de aportar um benefício económico e patrimonial de um herdeiro para outro.

A substância económica verificada na vontade de transferência de um valor patrimonial, a efectiva transmissão do inerente benefício entre as partes, a liberalidade que lhe subjaz e – principalmente - o conceito fiscal de transmissão gratuita acolhida estão alinhados em configurar a renúncia do direito a tornas como preenchendo a norma de incidência do IS.

O que interessa ao direito tributário é o conceito económico de doação que é, fundamentalmente, uma transmissão gratuita de bens e não o seu conceito civil. Há uma tradição de valores patrimoniais de uma pessoa para outra, sem qualquer compensação ou contrapartida económica ou fiduciária por quem recebe a vantagem patrimonial.

Não sendo (não podendo ser) relevante o meio ou acto jurídico por que se revele essa tradição de bens ou valores, sob pena de ofuscar a unidade de sentido ínsita ao conceito de transmissão gratuita, dirigido que está a todas as circunstâncias em que se verifica uma liberalidade na transferência de um património entre diferentes pessoas.

Por fim, pode-se questionar a utilidade e alcance do artigo 4.º do CIMSISDD. Se o conceito de transmissão gratuita inclui - e já incluía no CIMSISDD - a renúncia do direito de crédito a tornas, não se vislumbraria o efeito pretendido por essa norma.

No que ao caso em apreço respeita, não cabe a indagação das opções legislativas na Reforma de Tributação do Património de 2023. Importa, isso sim, salientar que, em sede de Imposto do Selo, o conceito de transmissão gratuita, pelos fundamentos expostos e no contexto da matéria provada, abrange a renúncia do direito de crédito a tornas.

Não nos encontramos, no contexto do Código do Imposto do Selo, perante uma lacuna. Que apenas poderia ser suprida por uma norma de uma norma de teor semelhante ao artigo 4.º do CIMSISDD. O que estaria vedado pelo n.º 4 do artigo 13.º da LGT.

V. DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 11.154,66 indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação de Imposto do Selo cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo do Requerente.

Lisboa, 11 de Setembro de 2026

José Luís Ferreira