

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS)
Artigo: 1.º, n.º 3; verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)
Assunto: Renúncia a tornas
Processo: 2015001598 - IVE n.º 9114, com despacho concordante de 06.08.2015, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: Nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a seguinte situação:

1 - Por decisão transitada em julgado em dd.mm.2015, foi decretado o divórcio, por mútuo consentimento, da pessoa que requer, tendo esta e o seu ex- cônjuge outorgado em dd.mm.2015 escritura de divórcio.

2 - De acordo com o conteúdo da mesma, ao ex-cônjuge, foi adjudicada a única verba de passivo, no montante de € 13.921,94. Recebendo a pessoa que requer os dois imóveis identificados no pedido.

3 - Os referidos imóveis têm os valores patrimoniais tributários de € 3.980 e € 65.410, respetivamente.

4 - Cada um dos outorgantes recebeu ainda os quinhões hereditários que lhes foram advindos por morte do respetivo progenitor.

5 - Face ao modo como a partilha foi efectuada a pessoa que requer levou bens em excesso relativamente ao montante a que tinha direito, no montante de € 41.655,97.

6 - O ex-cônjuge afirmou prescindir das tornas a que tinha direito.

7 - A pessoa que requer sustenta *"que a renúncia a tornas não encontra acolhimento na previsão normativa a que se refere o n.º 3 do artigo 1.º do CIS, logo não se podendo enquadrar tal factualidade no âmbito de tributação via verba 1.2 da TGIS do CIS", e ainda que: "no mesmo sentido, o atual CIS e mais concretamente o seu artigo 3.º é absolutamente omissivo relativamente a qualquer equiparação da renúncia a direitos constituídos (tornas, por exemplo) a transmissão gratuita, razão pela qual, mesmo na hipótese académica de improcedência da conclusão vinda de firmar, sempre se mostra legalmente inviável a tributação desta mesma realidade - renúncia a tornas - à luz da verba 1.2 da TGIS do IS".*

INFORMAÇÃO

A questão suscitada pela pessoa que requer foi já objeto de tomada de posição, no âmbito de procedimentos administrativos que nela correram termos.

Efetivamente, em sede desses procedimentos, considerou-se a renúncia a tornas como *"facto tributário em sede do imposto do selo sujeito às taxas da verba 1.2 da TGIS"*.

O raciocínio em questão funda-se na previsão contida no n.º 2 do art.º 863.º

do Código Civil (CC).

Conforme ensina Menezes Cordeiro, *in* Direito das Obrigações, 2.º 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".

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."*

Ora, a natureza creditícia do direito a receber tornas parece-nos inquestionável; existem um credor e um devedor, adstrito a prestar àquele determinada quantia.

Por sua vez, a aceitação pelo devedor das tornas não reveste forma especial. Nem tão pouco expressa, conforme salientam Pires de Lima e Antunes Varela *in* Código Civil Anotado, volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 4.ª edição, 1997, pág. 151.

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

Esclarecidos os fundamentos jurídico-civilísticos da posição assumida em sede de tributação de renúncia a tornas, passemos aos seus congêneres jurídico-tributários.

E, nesta sede, assenta aquela posição na redação dos n.ºs 3 e 5 do art.º 1.º do CIS.

Efetivamente, o corpo do n.º 3 comina: *"3 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto: (...)".*

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

Trata-se daquilo que a doutrina jurídica qualifica como uma "tipologia enunciativa".

Ou seja:

Não são apenas as operações descritas nas várias alíneas deste n.º 3 que são consideradas como sujeitas a imposto.

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.».

Ou seja, além das enunciadas no preceito em análise, outras se podem subsumir à respetiva previsão.

Pelo contrário.

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

Atentemos na redação da parte inicial (a que releva para a questão ora em estudo) do sobredito parágrafo: "*Quanto à incidência objetiva passa a indicar-se expressamente quais os bens ou direitos não sujeitos a imposto...*"

Desta indicação se ocupa o n.º 5 do art.º 1.º do CIS, cujo corpo estatui: "*5 - Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, não são sujeitas a imposto as seguintes transmissões gratuitas:*"

Seguindo-se um elenco no qual se não inclui a previsão de situações de facto do tipo daquela que subjaz ao presente pedido.

Ao teor deste parágrafo do preâmbulo do CIS se haverá de retornar quando se responder à alegação, efetuada pela pessoa que requer, assente num eventual elemento histórico da interpretação como impeditivo da tributação da renúncia às tornas em sede de IS.

Face ao exposto, se afasta a argumentação segundo a qual a renúncia a tornas não seria suscetível de ser tributada pela Verba 1.2 da TGIS por não encontrar "*acolhimento na previsão normativa a que se refere o n.º 3 do artigo 1.º do CIS*".

A pessoa que requer apresenta outra conclusão apontando no mesmo sentido, segundo a qual o art. 3º do CIS seria omissivo relativamente a qualquer equiparação da renúncia a transmissão gratuita, razão pela qual, mesmo que se concluísse - como sucedeu - no sentido da improcedência da conclusão anterior, sempre se mostraria inviável a tributação da renúncia a tornas à luz da verba 1.2 da TGIS.

O art.º 3.º do CIS não se ocupa do conceito de transmissão gratuita, razão pela qual é insuscetível de ser utilizado como fundamento para a equiparação (ou assimilação) de qualquer realidade - como a renúncia a tornas, que agora nos ocupa - ao sobredito conceito.

O preceito em causa limita-se - conforme a sua própria epígrafe nos indica - a dispor sobre o encargo do imposto, isto é, sobre quem recai o esforço económico inerente ao respetivo pagamento.

O que faz nos seguintes termos:

"Artigo 3º - Encargo do imposto

1 - O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º."

Em nada se debruçando sobre a qualificação de operações sujeitas ou não a imposto.

Essa matéria constitui objeto de normas de incidência objetiva, não da regra invocada, que se apresenta já num momento posterior àquele em que aquelas normas operam.

Efetivamente, só após se definir o que está (incidência objetiva) e quem está (incidência subjetiva) sujeito ao imposto, se pode determinar sobre quem recairá o esforço económico inerente ao respetivo pagamento.

E é na definição da esfera patrimonial sobre a qual há-de impender esse mesmo esforço que o art.º 3.º do CIS se esgota, sendo aquilo que determinou tal pagamento completamente alheio à respetiva *facti specie*.

Pelo que também se não confirma a conclusão apresentada pela pessoa que requer relativamente à não tributação da renúncia a tornas ao abrigo da verba 1.2 da TGIS com base no disposto no art.º 3.º do respetivo Código.

A pessoa que requer alega ainda que não existe na atual redação do CIS qualquer equiparação a renúncia a direitos constituídos a transmissão a título gratuito, pelo que, também segundo o argumento histórico da interpretação das normas, se conclui pela inexistência de qualquer regra cuja previsão comine a tributação da renúncia a tornas em IS.

É verdade que a parte inicial do art.º 4.º do CIMSISD, que a pessoa que requer transcreve, não encontra paralelo na redação atual do CIS.

Mas - e o elemento sistemático da interpretação é outro, que, ao lado do histórico (e não só), se deve utilizar, enquanto elemento extraliteral da interpretação (na terminologia utilizada por Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão *in* Introdução ao Estudo do Direito, Publicações Europa-América, Sintra, 4ª edição, 1998, pp. 57-58; por sua vez José de Oliveira Ascensão refere-os como "elementos lógicos" da interpretação, *in* O Direito, Introdução e Teoria Geral, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 3ª edição, 1984, pp. 319 ss.) - na determinação do sentido das normas jurídicas.

E esse elemento sistemático (a que se deve recorrer ao nível amplo do ordenamento jurídico, mas também ao nível particular de cada diploma, tomado em conta no seu conjunto) leva-nos a concluir que aquela parte inicial do art.º 4.º do CIMSISD foi consagrada naquele compêndio atenta, por sua vez, a redação da parte - também inicial - do § 1.º do artigo antecedente do mesmo Código, que dispunha: *"§ 1.º Só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efetiva de bens..."*.

Ora, na letra do CIS em parte alguma se define "transmissão", oferecendo-nos o respetivo n.º 3 do art.º 1.º - e conforme atrás se deixou já expresso - um elenco meramente exemplificativo de situações que se podem considerar

transmissões gratuitas, bem como, no seu n.º 5, um conjunto de transmissões que, mesmo consideradas pelo legislador como gratuitas, não estão sujeitas ao tributo.

Assim, não contendo o CIS uma noção de transmissão (logo - e logicamente - menos ainda de transmissão gratuita), não necessitava aquele de contar, entre o seu articulado, de uma norma como a contida na parte inicial do respetivo art.º 4º, que viesse estender o conceito de transmissão à renúncia a direitos (*maxime*, o de receber uma determinada soma, a título de tornas).

Este argumento sistemático leva-nos, ainda - aqui, em cumulação com o elemento literal [na expressão de Rebelo de Sousa, op. cit., pp. 57-58, a que Oliveira Ascensão chama elemento "gramatical", op. cit., pp. 319-320, sendo certo que ambos os professores de Lisboa alertam (idem, pág. 162 e 319, respetivamente) para a necessidade de cumular elementos literais e extraliterais (ou gramaticais e lógicos) na tarefa de interpretação da lei] - a tomar em conta 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).

Dispõe esta norma: *"2 - 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."*

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

Isto se infere - e uma vez mais nos surgem coligados os elementos sistemático e literal (ou gramatical) - da leitura dos preâmbulos quer do DL n.º 287/2003, quer do próprio CIS.

Logo no início do segundo parágrafo do preâmbulo do DL n.º 287/2003 se refere que *"nos preâmbulos dos novos Códigos (...) são explicitadas as principais linhas dos impostos que vão entrar em vigor e das alterações introduzidas no Código do Imposto do Selo"*.

Por sua vez, no preâmbulo deste compêndio é-nos possível ler: *"Mas esta reforma não se limita a introduzir no Código as normas do antigo imposto sobre as sucessões e doações. Antes pelo contrário, introduz outras alterações na tributação das transmissões gratuitas."*

Alterações que se vão explanando ao longo daquele.

Sobre a tributação da renúncia a direitos nenhuma referência se lobra ao longo do texto do referido preâmbulo.

Como da análise do complexo normativo do CIS também nada concluímos em termos de novas referências a situações como aquela sobre a qual dispunha a parte inicial do art.º 4.º do CIMSISD e o preâmbulo do CIS é claro quando refere que a reforma introduziu neste "*Código as normas do antigo imposto sobre as sucessões e doações*", forçoso será concluir que a renúncia a torna continua havida como transmissão gratuita (de um direito de crédito, nos moldes supra explanados) a ser abrangida pela tributação - agora, em sede de IS.

Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão referem que a "*importância relativa dos diversos elementos varia em função da posição adotada quanto ao fim da interpretação*

(...)

Para uma posição objetivista (...) os elementos teleológico e sistemático podem ser tão ou mais importantes do que os elementos históricos" (op. cit., pág. 58).

Isto, já depois de ter sustentado que se "*deve hoje, sem hesitações, optar por uma orientação objetivista atualista na interpretação da lei*" (idem, pág. 56).

No mesmo sentido se pronuncia Oliveira Ascensão, que se declara, sem rodeios, objetivista e atualista (op. cit., pág. 317).

Atentos o disposto no n.º 2 do art.º 28.º do DL n.º 287/2003, nos preâmbulos deste e do CIS e, bem assim, a observação dos elementos literal (ou gramatical) e sistemático da interpretação de normas, não colhe o argumento aduzido pela pessoa que requer, com base no elemento histórico da interpretação daquelas, para concluir, em função da não existência no corpo normativo do CIS, de um preceito consagrando a cominação contida na parte inicial do art.º 4.º do CIMSISD, pela insusceptibilidade de tributação da renúncia a torna em sede de IS.

Mantém-se, destarte, o entendimento, segundo o qual a renúncia a torna constitui "*facto tributário em sede do imposto do selo sujeito às taxas da verba 1.2 da TGIS*". Conforme também supra referido, esse entendimento funda-se na previsão contida no n.º 2 do art.º 863.º do CC, fundando-se aquele na natureza creditícia do direito de renúncia a torna.

Cumpr, então, perguntar: E se, nas situações de renúncia a torna, não se confirmar o entendimento que equipara a remissão à doação, seja porque se rejeita que estejamos perante um contrato, seja porque, ainda que tal se conceba, falta, contudo, "o carácter de liberalidade" que o n.º 2 do art.º 863.º do CC exige para que a remissão possa ser havida como doação? Ou seja: Se estamos perante aquilo que Pires de Lima e Antunes Varela (op. cit., pág. 151) designam por "remissão abdicatória" (por contraponto àquela que qualificam como "remissão-doação").

Temos, então, de entrar em linha de conta com o disposto no n.º 3 do art.º 11.º da LGT, que comina dever "*atender-se à substância dos factos tributários*" na determinação do sentido das normas tributárias aos mesmos

(eventualmente) aplicáveis.

O que (agora nos termos do número anterior do mesmo preceito) só sucede quando, na determinação do sentido daquelas ou na qualificação dos factos que lhes são - ou possam ser - subsumíveis, se não empreguem termos próprios de outros ramos do direito, circunstância em que os mesmos deverão ser interpretados de acordo com o sentido que nesses ramos têm.

Parece ser o caso presente, se se afastar a renúncia de tornas do âmbito de aplicação do n.º 2 do art.º 863.º do CC.

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

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

No caso em análise, a renúncia a tornas, certo é que, como afirmam Pires de Lima e Antunes Varela (op. cit., pág. 241), *"a renúncia envolve uma perda ou diminuição patrimonial"* na esfera jurídica do renunciante.

Enquanto provoca um acréscimo patrimonial na esfera jurídica do anteriormente onerado com o pagamento daquelas.

Tal acréscimo/decrécimo patrimonial entre distintas esferas jurídicas ocorre, assim, sem que exista uma contrapartida que o justifique ou alicerce.

Traduz-se, desta forma, numa diminuição do passivo do beneficiário, à custa de igual redução no ativo do renunciante.

Sem que a lei considere este tipo de renúncias (abdicatórias) como doação, a verdade é que as mesmas, em termos patrimoniais, revestem as características daquelas.

Efetivamente, como Pires de Lima e Antunes Varela ensinam (op. cit., pág. 239): *"Forçoso é, para haver doação, que (...) não exista, portanto, um corresponsivo de natureza patrimonial"*.

Ou seja, deparamo-nos com um facto que, sem ser havido como doação, apresenta idêntica substância económica.

De resto, os dois grandes jus civilistas de Coimbra parecem abrir a porta à existência de operações jurídicas que, revestindo natureza gratuita, não se configuram, todavia, como doações.

Assim, entendiam eles (op. cit., pág. 240): *"O espírito de liberalidade (necessário para que um negócio jurídico seja suscetível de ser considerado doação; nosso parêntesis) é um elemento subjetivo, sempre dependente do estado psicológico do doador, ao contrário da gratuidade que depende da estrutura típica de cada um dos negócios jurídicos"*. E mais adiante: *"A renúncia a direitos (...) está, de facto, na zona cinzenta dos atos que se situam entre o núcleo das atribuições liberais, sujeitas por lei ao regime específico"*

das doações (...) e o grupo heterogéneo das restantes atribuições gratuitas".

Pires de Lima e Antunes Varela parecem, assim, entender que, para além das doações, existiam outras figuras (que designam como "atribuições") jurídicas de natureza gratuita, a qual dependeria da sua estrutura típica.

Temos, assim, que a renúncia a tornas, se meramente abdicativa, reveste natureza gratuita, assente numa estrutura que se alicerça numa dada diminuição em determinada esfera patrimonial, a que corresponde, sem qualquer contrapartida, um acréscimo de igual monta noutra esfera patrimonial.

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, nos moldes da posição já assumida, a mesma teria se, nos termos do n.º 2 do art.º 863.º, fosse tida como doação.

Pois, tal como ela, se configura como uma operação económica gratuita que assenta numa diminuição/acrécimo de igual valor entre duas esferas patrimoniais, sem contrapartida que esteja na base de tais acréscimo e diminuição.

Assim sendo, valem para a análise do respetivo tratamento, em sede de apreciação da sua sujeição a IS, todos os argumentos já atrás expendidos, e que assentam no entendimento já consagrado, de ser aplicável à renúncia a tornas, o n.º 2 do art.º 863.º do CC (no caso de se entender que a renúncia é meramente abdicativa, com base na previsão constante do n.º 3 do art.º 11.º da LGT).

CONCLUSÃO

A renúncia a tornas constitui realidade sujeita a IS ao abrigo do disposto na verba 1.2 da respetiva Tabela Geral.