



Alves, Cátia, “Aquisição por tornas e valor para efeitos de imposto – da aparente dualidade de critérios da Administração tributária”

Sumário: 1. Introdução; 2. Os Rendimentos da Cat. G; 2.1. Mais-valias: Conceito e Controvérsias; 2.2. O momento da exigibilidade; 2.3. O ganho sujeito a Imposto; 2.3.1. O valor de realização; 2.3.2. O valor de aquisição; a) Aquisição a título oneroso; b) Aquisição a título gratuito; 3. Aquisição, com tornas, por meio de Inventário; 3.1. Exposição de um caso real; 3.2. O Acórdão do TCA Norte, de 23 de Fevereiro de 2006; 3.3. O Acórdão do STA, de 17 de Outubro de 2012; 4. Conclusões

1. Introdução

O conjunto de reflexões que se pretende aqui apresentar, têm na sua base uma situação em que os sujeitos passivos adquiriram por herança um quinhão composto por prédios urbanos e rústicos. Tendo havido pagamento de tornas para efetivar a aquisição, quando se procedeu à venda dos bens, foram cobrados impostos sobre as mais-valias. Foi tido em conta como valor de aquisição, para efeitos de liquidação do Imposto de Selo, o valor atribuído pelos herdeiros na partilha e, para liquidação do Imposto devido pelas Mais-Valias, o valor matricial dos bens à data de abertura da herança.

Levantaram-se então diversas questões: Se tiverem sido pagas tornas, estar-se-á em presença de uma aquisição a título gratuito ou oneroso? E qual é o respectivo valor de aquisição? O valor matricial ou o valor atribuído na escritura de partilha, tido em conta para Imposto de Selo e IMT?

Todas estas questões têm alguma transversalidade na nossa jurisprudência e é surpreendente perceber que (ainda) não há uma uniformidade de critérios nas ações da nossa Administração Tributária a este respeito.

Por tais motivos, entendemos relevante trazer aqui à apreciação algumas breves considerações relacionadas com estas temáticas.



2. Os Rendimentos da Categoria G

2.1. Mais-valias: Conceito e Controvérsias

Sob a designação de Mais-Valias e Incrementos Patrimoniais, inapropriada pois que todos os rendimentos são efetivamente incrementos patrimoniais¹, as Mais-Valias são tributadas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, prevendo-se os seus limites na alínea a) do art. 9.º, n.º 1 do CIRS.

As mais-valias não constituem verdadeiramente uma contrapartida de um esforço de trabalho, de uma assunção de riscos ou de uma aplicação de capital, são antes ganhos inesperados (ainda que este critério seja eminentemente subjetivo), são *windfalls*. Daí que a sua definição seja uma difícil demanda. São, no entender do Dr. José Guilherme Xavier de Basto², e aderindo-se a um conceito económico, aumentos inesperados do valor dos ativos patrimoniais.

Em conformidade com o art. 10.º do mesmo diploma, integram esta categoria, a título de mais-valias, os ganhos que, não se enquadrando nem nos rendimentos empresariais ou profissionais, nem de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais, de partes sociais e da propriedade intelectual ou industrial (quando, relativamente a esta o transmitente não seja o seu titular originário), da cessação de posições contratuais ou outros direitos relativos a imóveis, operações relativas a instrumentos financeiros derivados e operações relativas a *warrants* autónomos.

A tributação das mais-valias cedo levantou questões, desde logo pela sua inclusão ou não no rendimento tributável, ou pelas posições defendidas por reformadores e resistentes face à incidência ou não do imposto em mais-valias latentes, não realizadas. Com efeito, foi este o campo de batalha³ do alargamento da base tributária operado pela reforma de 1989.

Soares Martinez⁴ aponta também como controvertida a localização destes rendimentos em sede de rendimento, já que incidem sobre o património.

2.2. O momento da exigibilidade

¹ Assim é o entendimento de Paulo de Pitta e Cunha in “Alterações na Tributação do rendimento: reforma fiscal ou simples ajustamentos?”, Fisco, Ano XII, n.º 103/104, Junho de 2002, pág. 5, que se subscreve.

² Na obra “IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

³ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lex

⁴ Na obra “Direito Fiscal”, 10.ª Edição, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2000.



No âmbito da exigibilidade, é de crucial importância determinar em que momento o imposto se torna exigível por parte do Sujeito Passivo. Isto porque é necessário aferir qual é o facto gerador para, assim, imputar a mais-valia a um determinado ano.

O n.º 3 do art. 10.º dá-nos a regra - os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1. Daqui se depreende que, regra geral, o facto gerador há-de ser o momento da alienação do ativo que operou a mais-valia.

Não obstante, excecionam-se desde logo os casos da promessa de compra e venda em que se ficciona que o ganho “é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objeto do contrato”, por forma a evitar o diferimento do imposto para um momento posterior, retirando daqui uma vantagem fiscal.

Excecionam-se, finalmente, as mais-valias que resultam da “afetação de quaisquer bens do património particular a uma atividade profissional e empresarial exercida pelo proprietário”, situação em que o imposto não se torna, de imediato, exigível, mas apenas quando haja uma transferência onerosa, uma efetiva realização.

2.3. O ganho sujeito a imposto

Do n.º 4 do art. 10.º do CIRS retiramos a regra geral quanto ao ganho sujeito a imposto.

Assim, e como bem ensina José Guilherme Xavier de Basto⁵, a mais-valia resulta da diferença entre o valor pelo qual um ativo entrou no património individual de um sujeito e o valor por que dele saiu, por força de um ato de disposição ou de outro facto que, segundo a lei, constitua a realização da mais-valia.

Na letra do artigo, resulta da diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização, procedendo-se depois a uma adaptação desta formulação à natureza da mais-valia em causa, nas alíneas seguintes.

2.3.1. O valor de realização

A lei vem definir estes dois conceitos mais adiante no código. Com efeito, no art. 44.º do CIRS temos que, à partida, o valor de realização há-de ser o valor da contraprestação efetivamente recebida, quando haja lugar a uma alienação onerosa.

Tornou-se, depois, necessário ao legislador esclarecer algumas situações especiais, mas que não releva aprofundar aqui. É o que sucede, por exemplo, quando a contrapartida não é em dinheiro; situações que, por mais dúbias, obrigam a estabelecer uma presunção.

⁵ Cfr. José Guilherme Xavier de Basto, “IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Op Cit.



2.3.2. O valor de aquisição

Relativamente ao valor de aquisição, vale o disposto no artigo 45.º e ss do CIRS. Assim, é determinante, desde logo, perceber se a aquisição se fez a título oneroso ou se foi a título gratuito.

a) Aquisição a título oneroso

Se a aquisição foi onerosa, importa distinguir se se trata de bens imóveis ou de outros bens ou direitos. Tratando-se dos primeiros, estamos perante uma mais-valia predial e, como tal, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT e, caso este não seja devido, o valor que lhe serviria de base, se o fosse.

É esta a regra geral, mas os números e artigos seguintes estabelecem qual o valor de aquisição para outras situações específicas, nomeadamente, quando o imóvel resultar de auto-construção, ou para as mais-valias realizadas através de alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário e as resultantes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, ou, ainda, as resultantes de participações sociais e outros valores mobiliários e resultantes de operações com *warrants* autónomos.

b) Aquisição a título gratuito

As doações, as heranças e as aquisições por usucapião são exemplos de transmissões a título gratuito. Nestes casos, o bem ou direito entrou na esfera do sujeito sem que tenha havido uma contra prestação. Todavia, isto não significa que daqui não irá resultar uma mais-valia, e, como tal, o legislador tinha de ficcionar ou estabelecer um valor a ter como valor de aquisição.

Como bem sabemos, para regular a tributação das transmissões gratuitas, rege o Código do Imposto de Selo.

Assim, o legislador estabelece no art. 45.º do CIRS que “*para determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeito de liquidação do imposto do selo*”, sendo certo que, caso não tenha sido liquidado, considerar-se-ão os valores que lhe serviriam de base.

A Secção II do Código do Imposto de Selo refere-se, precisamente, às transmissões gratuitas, e diz-nos o n.º 1 do art. 13.º que, nestes casos, o valor dos imóveis (que é o que aqui nos interessa) é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI, à data da transmissão. No caso de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial, será o determinado por avaliação.



A taxa a aplicar consta da tabela geral do Imposto do Selo, anexa ao código.

A liquidação do imposto, para residentes em Portugal, compete, no caso das transmissões gratuitas, aos serviços centrais da DGCI (cfr. o art. 25.º do CIS), sendo certo que é obrigação do cabeça-de-casal ou do beneficiário participar ao serviço de finanças competente a doação, o falecimento do autor da sucessão (e a existência ou não de testamento), ou a justificação da aquisição por usucapião ou qualquer ato ou contrato que envolva transmissão de bens⁶.

O n.º 3 do artigo 45.º do CIRS, estabelece, contudo, uma ressalva para a aquisição de bens imóveis por doação isenta de imposto de selo⁷ há menos de dois anos.

3. A aquisição, com tornas, por meio de Inventário

3.1. Exposição de um caso real

No seguimento de tudo o que expusemos, surge a questão que aqui nos inquieta e que nos parece não ter uma resposta esclarecedora por parte do legislador, nem tratamento uniforme por parte da Administração Tributária.

Tal tem suscitado muitas interrogações e levado a decisões e acórdãos dos nossos Tribunais tão interessantes quanto desarmoniosas.

A questão levantou-se-nos primeiramente perante um processo judicial intentado num Tribunal Administrativo e Fiscal, relativo a uma liquidação adicional tendo por base um processo de correções por parte da Fazenda Pública.

Aos contribuintes, Autores no processo de Impugnação, em partilha judicial por Inventário aberto por morte dos *de cujos*, haviam-lhes sido adjudicados bens imóveis no valor de €649.542,46. Sendo de apenas €460.180,82 o quinhão hereditário a que tinham direito, pagaram as respetivas tornas no excedente, isto é, no valor de €189.361,64.

Foi-lhes liquidado Imposto de Selo, nos termos do art. 45.º, n.º 1 do CIRS, calculado sobre o valor total da partilha, que era de €1.380.542,456, no montante de €1.514,89, e IMT no valor de €9.610,20⁸.

Quando, posteriormente, os Contribuintes procederam à venda dos imóveis por escritura pública, pelo valor global de €748.196,83, declararam a venda como mais-valia, seguindo a posição de que o valor de aquisição seria o tido em conta para liquidação do Imposto de Selo, de acordo com o escopo da norma do n.º 1 do art. 45.º do CIRS.

Porém, a Administração Tributária veio posteriormente a apresentar uma liquidação adicional, tendo em vista a correção oficiosa, onde as mais-valias respeitantes a esse negócio foram liquidadas assumindo agora como valor de aquisição o valor matricial dos bens à data da

⁶ Conforme determina o n.º 1 do artigo 26.º do mesmo código.

⁷ Como é o caso da isenção do cônjuge, unido de facto, ascendente ou descendente no caso da alínea e) do art. 6.º do Código do Imposto do Selo.

⁸ Valores calculados tendo em conta as taxas em vigor à data.



abertura da herança, o qual não era atualizado há algumas décadas, resultando daqui uma mais-valia muito superior.

A AT usou, no nosso entendimento, uma dualidade de critérios. Para efeitos de Imposto de Selo, liquidou o Imposto tendo por base o valor atribuído aos bens por todos os herdeiros na escritura de Partilha, que, por ser maior do que o valor matricial, gerou um maior imposto. Já para o cálculo das mais-valias obtidas com a alienação onerosa dos imóveis, liquidou o imposto considerando como valor de aquisição o valor patrimonial constante da matriz à data da abertura da herança, sobejamente inferior ao valor patrimonial atribuído aquando da escritura de partilha, e ao valor de mercado.

Mas, tendo havido pagamento de tornas, esta aquisição é, afinal, gratuita ou onerosa? Qual é então o valor de aquisição? O valor matricial ou o valor atribuído na escritura de partilha? O bem imóvel considera-se adquirido na data da escritura de partilha ou no momento da abertura da herança?

Na demanda por respostas a questões tão eminentemente práticas, tão circunstanciadas, beber na Jurisprudência é, talvez, o melhor caminho a seguir.

3.2. O Acórdão do TCA Norte, de 23 de Fevereiro de 2006⁹

Esta decisão do Tribunal Central Administrativo Norte veio conformar um litígio entre uma Contribuinte e a Fazenda Pública, provindo, também neste caso, de uma querela quanto ao valor matricial e ao valor atribuído em partilha de imóveis adjudicados em Inventário Judicial, transitado em julgado.

A Contribuinte impugnou judicialmente uma liquidação adicional operada pela Administração Fiscal na qual esta procedeu à liquidação oficiosa da Sisa¹⁰, tendo por base, num caso, o valor matricial dos bens imóveis, e, noutro, o valor que lhes fora atribuído pelos herdeiros na escritura de partilha, otimizando assim o imposto que lhe era devido.

Interposta no TAF de Braga, onde foi julgada improcedente, a ação chegou, por recurso, ao TCA Norte.

Vigorava na altura, e no âmbito do Código da SISA e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, o art. 19.º, cuja regra 16.ª tinha o seguinte teor:

“16.ª Nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imobiliários sobre a quota-parte do adquirente, nos termos do § 2.º do artigo 8.º, será calculado em face do valor desses bens segundo o inventário ou projecto de partilha, ou segundo a matriz, conforme o que

⁹ Processo n.º 00303/02

¹⁰ A Sisa, que veio a ser substituída pelo IMT no ano de 2004, era um imposto municipal sobre a aquisição onerosa de bens imóveis, situados em território nacional, devida pelo adquirente. A base tributável seria o preço, o valor patrimonial ou o valor da hipoteca, conforme o que fosse maior (de acordo com o art. 19.º do respectivo Código). A esse valor ser-lhe-ia aplicável uma taxa que poderia ser de 10%, para o caso dos prédios urbanos e terrenos para construção, e de 8% para os prédios rústicos.



for maior. Sendo maior o primeiro, o valor do excesso consistirá na diferença entre o valor dos imobiliários e a parte desse valor correspondente à quota que, segundo a matriz, neles tem o adquirente;”

Tal preceito legal subjaz neste processo a toda a contenda, pois é desta regra que a AT diz ter-se feito valer na sua atuação, e é dessa atuação que a Contribuinte vem reclamar, levantando, inclusive, questões de constitucionalidade.

Na verdade, este artigo, permitia que a Administração Tributária pudesse gozar de um critério de escolha do valor base de tributação assente no valor que fosse mais alto, sobre o qual aplicaria a taxa, sendo certo que, e pelas regras da aritmética, quanto maior fosse esse valor, maior seria o imposto a pagar.

Esta situação levava, claramente, a que para um contribuinte o valor utilizado fosse o valor constante da matriz, porque maior, e para outro, o valor atribuído aos bens por todos os herdeiros. Inclusivamente, o mesmo contribuinte podia ver usado um valor num caso, e outro valor noutro caso diferente, conforme melhor servisse o propósito da norma. Na mesma partilha, poderia um herdeiro ver utilizado um valor, e para outro herdeiro usar-se outro. Geraria isto uma inconstitucionalidade?

Ainda que aparentemente extemporânea, uma vez que tal preceito já não vigora no nosso ordenamento, esta possibilidade permanece *mutatis mutandis* nos nossos dias.

Sabemo-lo porque o nosso legislador não lhe dá uma resposta lesta, axiomática, e pudemo-lo confirmar também na prática, no dia-a-dia de um qualquer contribuinte; bastou para o efeito uma visita casual ao Serviço de Finanças local para que, numa conversa informal, percebêssemos que é o próprio programa informático utilizado que, para proceder à liquidação, introduzidos ambos os valores, vai buscar aquele que for mais alto, aplicando-lhe a taxa de IMT e IS.

Este acórdão é sublime nesta temática; levanta questões pertinentes, responde-lhes.

Se é certo que é ao Serviço de Finanças que compete atribuir um valor patrimonial ao bem imóvel e indicá-lo na respetiva matriz do prédio, pressupondo-se que esse valor é, tanto quanto possível, real face ao valor de mercado do bem, também é certo que estas avaliações oficiosas não ocorrem com suficiente periodicidade para que esses valores, ainda que competentemente atribuídos, estejam atualizados. Com isto se quer demonstrar que, por muito que se entenda que é a Administração Tributária o órgão mais habilitado para o efeito, obedecendo a um critério de idoneidade, nem sempre a realidade patrimonial é aquela que consta das cadernetas prediais. E, normalmente, porque inferior ao valor venal ou de mercado.

Por conseguinte, também aqui há uma lógica dual, mas que embate invariavelmente num prejuízo para o contribuinte tido como um todo: para efeitos de tributação anual do IMI, vai perdendo a Fazenda Pública, para efeitos de tributação das Mais-Valias da Categoria G do IRS perde o contribuinte em causa.



A avaliação levada a cabo pelos herdeiros aquando da composição do mapa da partilha, é, à partida, mais concordante com a realidade patrimonial, quer porque mais atual, quer porque resultante de uma diversidade de interesses em conflito (em que ninguém quer ficar a perder). Todavia, nem sempre assim sucede pois, não raras vezes, em conferência de interessados, apura-se aritmeticamente a quota-parte a adjudicar a cada herdeiro e importa depois ir preenchendo o quinhão hereditário com aquilo que cada um quer para si até perfazer o *quantum* a que tem direito, atribuindo-se só no fim valores que se façam corresponder proporcionalmente. Ainda assim, estes serão mais próximos da realidade.

Mas, se a sentença de partilha for julgada procedente, e decorrido o prazo de recurso, for extraída a correspondente certidão, não está a Administração Tributária vinculada ao caso julgado? A ser assim, poderá a AT ver-se vinculada a uma decisão onde nem sequer foi parte, onde nem foi chamada a pronunciar-se? Como se sabe, a prevalência das decisões judiciais sobre quaisquer outras autoridades é, afinal, imposição do próprio legislador constitucional¹¹.

É uma falsa questão, esta que colocamos. Como bem fica esclarecido no Acórdão em estudo, o que se homologa verdadeiramente com a sentença da partilha é a composição dos quinhões, verifica-se se estes obedecem a um crivo de igualdade face à quota-parte que pertence a cada herdeiro, sendo certo que, no excedente, há lugar a tornas. Os valores apresentados são, para o juiz, meramente indicativos. Daí que o caso julgado vincule, por conseguinte, apenas as partes na partilha.

Irrefutável é, contudo, que esta solução causa situações de manifesta desigualdade.

Primeiramente porque, um comprador contratual, que pretende posteriormente proceder à venda do imóvel tem no contrato de Compra e Venda, que lhe conferiu o direito de propriedade, o título que indica expressamente qual o verdadeiro valor pelo qual adquiriu o bem em causa. Já o adquirente a título de Inventário, quando for vender o bem, há-de estar sempre sujeito a fórmulas que prevejam maior ou menor imposto.

Em segundo lugar, e aqui numa posição mais delicada, de um ponto de vista tão-somente económico, não se tributa da mesma forma contribuintes que, por uma questão meramente temporal (porque a partilha se efetuou numa data ou em outra), recebem bens imóveis avaliados de forma completamente discrepante.

Este acórdão elucida-nos, ainda, quanto a outra questão também ela cheia de melindres e que, mais uma vez, podemos transpor para os nossos dias – a razão de ser deste imposto.

Na essência do IMT, anterior imposto de Sisa, está a capacidade contributiva do sujeito passivo. Assim, um contribuinte que adquire onerosamente um bem imóvel há-de ter tanto maior capacidade contributiva quanto maior for o valor que pagou por esse bem. Da mesma forma, um adquirente a título gratuito não será tributado a esse respeito em sede de IMT pois

¹¹ Desde logo, no art. 205.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, onde se pode ler que “as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades”.



não demonstrou capacidade contributiva alguma (o que não invalida que não lhe seja cobrado Imposto de Selo¹²).

Importa ter isto em mente, antes de passarmos para a análise do Acórdão seguinte.

3.3. O Acórdão do STA, de 17 de Outubro de 2012¹³

É bastante recente um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que trata questões muito semelhantes¹⁴ às suscitadas e como tal, poderá ser para nós, com efeito, uma mais-valia.

Neste pleito, havia sido adjudicado à Recorrente, por Inventário Judicial, um imóvel, havendo lugar ao pagamento de tornas. A questão que se colocava prendia-se com a aplicação ou não ao caso do CIRS, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989, e que, aplicando-se, originaria a sujeição a IRS. Questionava-se se deveria ter-se em conta, para esse efeito, a data de abertura da sucessão, anterior à sua entrada em vigor, ou a data da escritura da partilha, que lhe era posterior.

A abertura da herança deu-se por morte do *de cujos* a 10 de Dezembro de 1985, a escritura de partilha deu-se a 10 de Abril de 1989. Se se atendesse à data da abertura da herança como data de aquisição, não seria cobrado imposto sobre as mais-valias pois que à data não existia o CIRS¹⁵.

A Recorrente reclamou graciosamente do ato de liquidação junto dos Serviços de Finanças de Viana do Castelo, tendo este serviço, para o efeito, pedido um parecer à Direção dos Serviços de IRS da DGCI. Esta Direção manifestou o seu entendimento no Ofício n.º 14913 de 29 de Julho de 2008. Baseados no mesmo, os Serviços de Finanças indeferiram parcialmente a reclamação (foi deferida quanto aos juros compensatórios, somente).

O litígio foi suscitado judicialmente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação judicial do indeferimento parcial de Reclamação Graciosa do ato de liquidação, deduzida pela Recorrente.

A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do TAF de Braga, que se considerou incompetente em razão da hierarquia e declarou competente para o efeito o Supremo Tribunal Administrativo, a quem remeteu o processo.

O Procurador-Geral Adjunto do STA emitiu, para tal, um parecer onde referia que a Administração Tributária havia produzido sobre a matéria uma Orientação Genérica, a Circular

¹² Que 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, conforme o n.º 1 do CIS. No dizer do Prof. Teixeira Ribeiro, “é um imposto geralmente sobre documentos, mas que constitui uma amálgama de tributação direta e indireta”, in *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1995.

¹³ Processo n.º 0583/12

¹⁴ Tema também muito delicado e que suscitou imensos recursos junto deste Tribunal, desde então.

¹⁵ Cfr. art.º 5.º do DL 442-A/88.



21, de 19 de Outubro de 1992, que perfilhava, a este propósito, a tese seguida pelo TAF de Braga. Entendendo assim que a posição jurídica correta seria a correspondente à sustentada pela sentença recorrida, já que, estando esta orientação em vigor, não pode a Administração Tributária defender posição diversa¹⁶, sob pena de violação dos Princípios da Boa-Fé, da Colaboração e da Confiança.

Além da manifesta riqueza e lucidez técnica e de ciência que extravasa a final nesta decisão do STA, como, aliás, se lhe exige, é notório também que a Administração Tributária parece algo perdida nestas questões. Senão vejamos.

O entendimento perfilhado pela Direção de Serviços de IRS da DGCI, no ofício que enviou ao aludido serviço de finanças, em Julho de 2008, ia no sentido de que “outrossim tudo o que o herdeiro adquirir para além da sua quota-ideal na herança com o pagamento das respetivas tornas, e porque o pagamento das mesmas consubstancia, em verdade, um negócio de alienação do direito real a um bem ou parte dele, ter-se-á de considerar como data de aquisição do excedente a do facto jurídico que legitima esse negócio, equiparando-se assim, a escritura de partilhas a um contrato de compra e venda e as respetivas tornas ao correspondente valor de aquisição.”

Em síntese, a DSIRS entende que, havendo lugar a tornas, donde resulta o valor de aquisição do excedente, a data de aquisição deste é a data da escritura de partilha. Seguindo-se esta premissa, haveria lugar à tributação das mais-valias.

Este entendimento é, aliás, bastante semelhante ao constante nas conclusões do Ac. do STA, de 25 de Novembro de 1992, cujo relator foi o Dr. Rodrigues Pardal, que não estudaremos aqui por falta de oportunidade, mas onde se defendia a tese de que, existindo tornas, haveria duas transmissões: uma a título gratuito e outra a título oneroso, no excedente, a qual estaria sujeita ao imposto de mais-valias.

Contemporânea desse Acórdão é a Circular 21 da Direção Geral dos Impostos que se refere, de 9 de Outubro de 1992, e que defende uma posição totalmente oposta à da DSIRS. A seu ver, o momento de aquisição dos bens por sucessão “*mortis causa*” é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior aos da sua quota ideal”.

Independentemente da posição que seguimos, bem andou o STA ao dizer que o parecer da DSIRS não releva porquanto não possui as características de uma orientação genérica, nem poderia sequer aplicar-se porque posterior ao facto tributário, mas nem por isso a AT se absteve de, apoiando-se no ofício cujo entendimento lhe era *in casu* favorável, pretender afastar a aplicação da Circular 21. Com tal intuito, a Fazenda Pública chega a alegar que a aludida Circular além de não dispor sobre normas tributárias, fora estatuída antes da entrada em vigor da LGT. A isto bem respondeu também o STA, já que a própria Circular indica

¹⁶ O que, aliás, está contido no art. 68.º-A, n.º 1 da LGT, aditado pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro (a Lei do Orçamento de Estado para 2009).



como objeto do seu entendimento normas tributárias, e porque a anterioridade à LGT em nada releva pois que esta, em nenhuma das suas redações, excluiu tal orientação genérica.

Afinal, o STA decidiu que o recurso da Fazenda Pública não mereceu provimento pois, ainda que se lhe reconhecesse razão quanto ao mérito, não seria possível recorrer juridicamente da decisão quando a AT está vinculada à interpretação das suas próprias circulares. Quanto à questão de saber se deve relevar como data de aquisição a data da abertura da sucessão ou a data da escritura de partilha, acabamos por não ter uma resposta exata por parte do STA neste acórdão, contudo, o seu estudo foi essencial para constatar que também aqui a AT acaba por assumir diferentes posições face ao caso concreto, fundamentando-as.

Referindo novamente o Ac. do STA de 25 de Novembro de 1992, defendia-se aqui que “a aquisição do quinhão hereditário opera-se com a abertura da herança, por a partilha ter efeitos declarativos”. Mas será assim?

Num Acórdão do STJ de 7 de Maio de 2009¹⁷, entende-se que enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui em si um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram. Como tal, e no preceituado pelo Ac. do STA de 25 de Novembro de 2009, só com a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos (seja qual for a respetiva natureza) que por ela lhe couberem. E, ainda que a herança seja constituída por bens imóveis, só com a partilha passa a ser titular do direito de propriedade (singular ou em compropriedade) sobre eles e, nessa qualidade, a poder exercer os direitos correspondentes.

Chegados aqui, quase nada conseguimos resolver. Percebemos que não há preceitos uniformizados, que a AT vai atuando à mercê do caso concreto, escolhendo *ad hoc* o critério mais correto, liquidando o imposto conforme lhe seja mais favorável que a aquisição haja sido onerosa ou gratuita, conforme seja mais benéfico que o valor a ter em conta seja o valor atribuído pelos herdeiros na escritura de partilha, ou o valor matricial dos bens à data da abertura da herança.

Importa, a nosso ver que o legislador estabeleça, de uma vez por todas, critérios precisos e exatos, que favoreçam decisões idênticas, qualquer que seja a situação em causa, sob pena de violação dos Princípios da Legalidade fiscal, da segurança jurídica e da protecção da confiança, entre outros.

4. Conclusões

Quando aqui chegados, já quase esquecemos o quão árduo foi o caminho percorrido. De facto, as questões mais difíceis, são aquelas que nos apaixonam e isso é o bastante para nos fazer seguir.

¹⁷ Em sentido idêntico, o Ac. da Relação do Porto de 4 de Março de 2002 e o Ac. da Relação de Lisboa de 12 de Junho de 1996



Foram três as questões fulcrais que colocamos: há onerosidade numa aquisição em Partilha, tendo sido pagas tornas? Que momento releva como data de aquisição, a data da celebração da escritura de partilha ou a data de abertura da Herança? Qual o valor a ter em conta? Encontrar aqui uma solução justa e equitativa há-de ser perfilhar um entendimento e segui-lo em todas as aceções.

Adotando um critério de lógica, tem sido mais ou menos pacífico, no seio da Jurisprudência e na atuação da AT, o entendimento de que, havendo lugar a tornas no excedente, a aquisição deve considerar-se onerosa. Também assim o entendemos, pois que, o herdeiro adquire para além daquilo que lhe cabia e, como tal, essa aquisição é a nosso ver a título oneroso. Logo, tem efeito constitutivo de um direito real que não existia anteriormente - e não meramente declarativo como se disse.

A mesma onerosidade que entendemos estar nessa aquisição, nesse autêntico negócio jurídico, fundamenta consequentemente que só ali - naquele momento - o herdeiro adquira efetivamente o direito de propriedade sobre o bem, pelo que a data de aquisição tem de ser a data da escritura da partilha. É contraditório, ou, pelo menos, forçado, considerar-se valor de aquisição o valor patrimonial do bem imóvel à data da abertura da herança para se apurar o valor do Imposto de Mais-valias, quando no caso com o pagamento das tornas ocorreu uma verdadeira aquisição onerosa, e, portanto, só aí, e por causa disso, se constituiu o direito real.

Nem aqui o art. 2119.º do Código Civil¹⁸ nos faz colher entendimento diferente, uma vez que a transmissão só se opera com a entrada do bem no património do adquirente, além de que até ali o herdeiro não atuava como verdadeiro dono do bem, não detinha *animus possidendi*.

E, na mesma senda, se a data de aquisição é a data da escritura da partilha, o valor de aquisição terá de ser forçosamente o valor atribuído pelos herdeiros na partilha, o valor pelo qual verdadeiramente se adquiriu o bem imóvel.

Se adotarmos um argumento axiológico, bem sabemos que, no nosso Ordenamento Tributário, subjaz à tributação o Princípio da Capacidade Contributiva. E na tributação das mais-valias a situação não pode ser diferente.

Quando há lugar ao pagamento de tornas, na essência, não é o montante das tornas em si mesmo que é objeto de tributação de IMT, é antes a capacidade contributiva de que dispõe o contribuinte em causa. O bem, ao entrar onerosamente na esfera patrimonial do sujeito, vai majorar a sua capacidade contributiva. Importa pois, liquidar o imposto pelo valor real pelo qual entrou. Como tal, se é esse, para o efeito, o valor representativo da Capacidade Contributiva do sujeito para aquele negócio, há-de sê-lo também, e não outro, na liquidação de todos os impostos que se lhe seguirem (nomeadamente, em sede de IRS, na categoria G).

¹⁸ Que preceitua que “feita a partilha, cada um dos herdeiros é considerado, desde a abertura da herança, sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos, sem prejuízo do disposto quanto a frutos.



Na perspetiva da não retroatividade dos Impostos, prevista no n.º 3 do art. 103.º da CRP, retrotrair um imposto a um valor pelo qual o negócio jurídico não se efetuou, pode ser violador desse preceito.

Igualmente o nosso ordenamento proíbe a Transmissibilidade das Obrigações Tributárias por Ato de Vontade (cfr. art. 36.º, n.º 3 da LGT), permitindo unicamente que esta aconteça por sucessão *mortis causa*, mas apenas nos limites da herança – é uma tendência à infungibilidade subjetiva das obrigações. Ora, na Sucessão Tributária (cfr. art. 29.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária), quando os herdeiros liquidam impostos devidos pelo *de cujos*, até às forças da herança, pois era deste a obrigação tributária, não se está a tributar verdadeiramente os herdeiros mas o *de cujos*. Isto leva-nos a crer que, segundo o espírito do legislador, não há-de querer-se na declaração de IRS do herdeiro que procedeu à venda do imóvel que havia adquirido em partilha com tornas, tributar na Categoria G o ganho que o *de cujos*, a existir, obteria na eventual venda do bem, mas a mais-valia que o seu herdeiro obteve. Talvez isto soe como um subterfúgio à posição que tentamos defender, mas a verdade é que também justificaria que se usasse sempre o único valor que está umbilicalmente ligado ao herdeiro – aquele pelo qual adquiriu o bem imóvel.

Todavia, somos obrigados a reconhecer a fragilidade destas respostas. Dar solução a estes problemas é um desafio que realmente não almejamos alcançar.

Ainda assim, deixamos nestas conclusões o nosso contributo para que este não seja um lugar de chegada, mas antes um ponto de partida.