

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Constituição Propriedade Horizontal - Partilha/Divisão de Coisa Comum
- Processo: 22976, com despacho de 2025-01-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à tributação em sede de mais-valias, nomeadamente quanto ao método de cálculo e momentos de aquisição a considerar, numa divisão de coisa comum, de um prédio urbano com 20 frações autónomas adquirido pelo requerente e outros dois sujeitos passivos antes de ser submetido ao regime de propriedade horizontal.

Resumo dos factos relevantes:

- O requerente é titular de 1/3 do prédio em causa, que adquiriu num mesmo momento, mas em partes diversas e por títulos aquisitivos distintos;
- No que concerne à parte ainda por partilhar, pretendem os três herdeiros proceder à partilha hereditária de 1/4 do imóvel (cabendo 1/12 do imóvel a cada um) e à divisão de coisa comum de 3/4 do imóvel (cabendo 1/4 do imóvel a cada comproprietário), sabendo-se, à partida, que na repartição final dos bens entre si e os restantes sujeitos passivos, ao requerente lhe será adjudicada uma parte inferior à quota ideal a que tem direito - no caso, 1/3;
- O prédio em questão está inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 11xx, da União de Freguesias de;
- O prédio foi sujeito ao regime da propriedade horizontal em março de 2002, sem que tal tenha implicado qualquer alteração material do imóvel, o que é possível constatar, por um lado, pela escritura de constituição da propriedade horizontal e, por outro lado, pelo auto de vistoria;
- Atualmente, o prédio é constituído por 20 frações autónomas (devidamente identificadas no pedido);
- O prédio foi adquirido pelo requerente e pelos outros comproprietários em momentos distintos:
 - a) Em 1976, os seus tios, Nuno e António, compraram 1/2 do imóvel;
 - b) Em 1984, o seu tio Carlos adquiriu 1/4 do mesmo, por permuta feita com a sua avó;
 - c) Em março de 1995 a sua avó, que tinha como herdeiros o cônjuge sobrevivente (que repudiou a herança), e os seus três filhos (Nuno, António e Carlos), fazendo parte do património da respetiva herança a quota-parte de 1/4 do imóvel em causa;
 - d) Em outubro de 2000, por escritura de alienação de quinhão hereditário/compra e venda, o requerente comprou a seu pai António:
 - . O quinhão hereditário da herança aberta por óbito de sua avó;
 - . 1/4 do referido prédio (artigo n.º 11xx).
- Deste modo, o requerente detém no imóvel a quota-parte de 1/3:
 - a) 1/4 adquirido em outubro de 2000;
 - b) 1/3 da herança de sua avó, correspondente a 1/12 do imóvel, por aquisição do quinhão hereditário a seu pai, na mesma data.

Considerando os factos expostos no pedido, vem questionar o seguinte:

- Se a constituição da propriedade horizontal, em março de 2002 (que não implicou qualquer alteração material do imóvel), é relevante para efeitos de nova data de

aquisição da quota-parte do requerente no imóvel;
- Sendo a divisão de coisa comum suscetível de gerar mais-valias para o requerente, é necessário esclarecer se o valor de realização (para apuramento da matéria coletável) será:
a) As tornas recebidas pelos sujeitos passivos alienantes, de acordo com os valores atribuídos no ato de divisão; ou
b) O valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do sujeito passivo alienante, calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à divisão (critério similar ao existente no IMT); ou
c) Outro distinto, que a Autoridade Tributária e Aduaneira entenda ser aplicável.
- Qual é a antiguidade (data de aquisição) e qual o valor de aquisição das quotas-partes nas frações autónomas que o requerente já detinha antes e mantém após a divisão de coisa comum.

INFORMAÇÃO

1. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;
2. Avançando para a primeira questão a dirimir, a mera constituição do regime de propriedade horizontal sobre um prédio não determina a modificação na titularidade do direito de propriedade. Por via dessa alteração jurídica, o dono do edifício não perde a qualidade de proprietário pleno, antes passando a exercer tal direito sobre cada uma das frações, individualmente constituídas;
3. Ou seja, o prédio permanece o mesmo, pertencendo ao mesmo titular do direito de propriedade;
4. Apesar da alteração jurídica que consubstancia a constituição da propriedade horizontal, esta não gera uma alteração do conteúdo do direito de propriedade, pois o prédio continua fisicamente no estado em que se encontrava e o proprietário das frações continua a poder exercer integralmente, em relação à globalidade do prédio, todos os poderes de proprietário que dispunha anteriormente, uma vez que as limitações inerentes ao complexo de direitos que caracterizam a propriedade horizontal apenas podem existir quando a titularidade das frações pertencer a pessoas diferentes;
5. Deste modo, não implicando a constituição da propriedade horizontal qualquer alteração material do imóvel (conforme referido pelo requerente, mas que nesta sede não se consegue comprovar), continuando o mesmo a pertencer aos mesmos comproprietários, a quota-parte de 1/4 que o requerente detém considera-se adquirida em outubro de 2000;
6. No que respeita à quota-parte que se encontra em nome da herança indivisa - 1/4, convém referir que, nos termos do artigo 2031.º do Código Civil, a sucessão abre-se no momento da morte do autor;
7. Então, segundo o entendimento veiculado pela Circular 21/92, de 19 de outubro, quando estão em causa bens adquiridos por herança, o momento de aquisição dos bens por sucessão "mortis causa" é o da abertura da herança;
8. Assim, nas situações em que, através da partilha, o herdeiro se limita a adquirir a quota ideal que legalmente lhe cabe no património da herança, considera-se como data de aquisição dos imóveis que lhe são adjudicados, a data do óbito;

9. Todavia, o requerente adquiriu o direito a partilhar com os restantes herdeiros por via da aquisição do respetivo quinhão hereditário ao pai - esse sim, o herdeiro originário;
10. E fê-lo pela via onerosa - conforme escritura anexa, tendo essa transação sido sujeita a pagamento de IMT, tal como previsto na alínea c) do nº5 do artigo 2º do respetivo Código;
11. Desse modo, o valor de aquisição da quota a que o requerente tem direito na herança - 1/12, corresponde ao valor efetivamente considerado na liquidação de IMT antes referida - conforme previsto no nº1 do artigo 46º do Código do IRS, o qual pode divergir do valor do contrato atento a regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT;
12. Acrescerá dizer que a data de aquisição desse direito é a data do negócio jurídico que lhe serviu de base, ou seja, outubro de 2000;
13. Mais deve ser esclarecido que idêntico raciocínio deve ser aplicado à aquisição da quota parte de 1/4 feita ao pai, isto é, além da data da escritura relevar como data de aquisição, deve ser tido como valor de aquisição o valor efetivamente considerado na liquidação de IMT associada à escritura - conforme previsto no nº1 do artigo 46º do Código do IRS, o qual também pode divergir do valor do contrato atento a regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT;
14. Continuando na análise, o requerente antecipa que no ato de divisão de coisa comum lhe serão adjudicadas frações de valor inferior à quota-parte a que tem direito;
15. Ora, a partilha e a divisão de coisa comum não constam, de forma individualizada, do elenco de operações suscetíveis de gerar uma mais-valia sujeita a IRS;
16. Dessa forma, a suscetibilidade de um ato de divisão e/ou partilha de bens imóveis gerar uma mais-valia enquadrável no artigo 10º do Código do IRS, depende da verificação cumulativa de duas condições, a saber:
- a) que desse ato resulte uma transmissão onerosa;
 - b) que por força dessa transmissão haja um ganho na esfera de um dos divisores/partilhantes, em detrimento de outro, ou outros;
17. Melhor explicando, uma divisão e/ou partilha assume caráter oneroso se um dos titulares dos bens comuns receber, em relação à sua quota ideal, um valor superior, pagando de volta a parte que recebe em excesso;
18. Precisamente por isso, a alínea c) do nº5 do artigo 2º do Código do IMT prevê que está sujeito a IMT "o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário ou do direito à meação";
19. Então, se no ato de divisão de coisa comum, e também de partilha, o requerente receber um conjunto de frações de valor global inferior àquele a que tem direito, isso significa que existe uma transmissão, para os restantes, da parte não recebida;
20. caso isso aconteça, o valor de realização a considerar terá em conta o valor atribuído a cada uma das frações, ou o valor patrimonial tributário de cada uma delas, se superior - atento o disposto no nº2 do artigo 44º do Código do IRS, conjugado com a já referida regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT;
21. No caso em análise há ainda a ponderar o facto de existirem dois negócios jurídicos

distintos subjacentes às transmissões operadas em outubro de 2000, aos quais correspondem diferentes valores de aquisição;

22. Em razão desse facto, uma eventual parte transmitida num ato de partilha e divisão de coisa comum - ou em qualquer negócio futuro, terá sempre de ser dividida entre a quota parte de 1/4 - a compra da parte indivisa, e a quota parte de 1/12 - a compra do quinhão hereditário;

23. E isso, em termos percentuais, tendo como referência um direito que corresponde a quatro partes ($1/4 + 1/12 = 4/12$), devolve valores de 75% para a parte correspondente à compra da parte indivisa, e 25% para a parte correspondente à compra do quinhão hereditário;

24. Por conseguinte, caso o requerente venha a proceder à divisão, e partilha, das frações com os restantes proprietários e herdeiros, e nesse contrato obtenha um conjunto de bens de valor inferior ao seu direito, a parte transmitida, calculada nos termos anteriormente descritos, apesar de totalmente tributada, terá de obedecer a uma divisão em razão dos diferentes negócios jurídicos inerentes à aquisição, em concreto, 75% para a parte correspondente à compra da parte indivisa - 1/4, e 25% para a parte correspondente à compra do quinhão hereditário - 1/12.

CONCLUSÃO

Confirmando-se que a constituição da propriedade horizontal, em março de 2002, não implicou qualquer alteração material do imóvel, a mesma não é relevante para efeitos de determinação da data de aquisição.

Em consequência disso, releva, para efeitos de data de aquisição, em qualquer negócio a realizar, a data das escrituras de aquisição da quota parte, e do quinhão hereditário, em concreto, outubro de 2000.

Quanto aos valores de aquisição, devem ser considerados os valores efetivamente considerados nas respetivas liquidações de IMT - conforme previsto no nº1 do artigo 46º do Código do IRS, os quais podem divergir do valor das respetivas escrituras atento a regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT.

Um ato de partilha/divisão de coisa comum é uma transmissão onerosa, para efeitos de mais-valias em sede de IRS, se um dos titulares dos bens comuns receber um valor inferior à parte a que tem direito, tendo por isso direito a uma compensação financeira, ainda que dela prescindida.

Então, se no ato de divisão de coisa comum, e partilha, forem adjudicados ao requerente bens de valor inferior à parte a que tem direito, o valor de realização da parte cedida corresponderá ao valor da compensação financeira que terá direito a receber, apurado em função do disposto no nº2 do artigo 44º do Código do IRS, conjugado com a regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT.

No entanto, a existência de dois negócios jurídicos distintos subjacentes às transmissões operadas em outubro de 2000, aos quais correspondem diferentes valores de aquisição, obriga a que a parte transmitida, apesar de totalmente tributada, tenha de obedecer a uma divisão, em concreto, 75% para a parte correspondente à compra da parte indivisa - 1/4, e 25% para a parte correspondente à compra do quinhão hereditário - 1/12.