

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT); Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS) e Código Civil

Artigo: n.º 1 do artigo 1.º do CIMT; alínea c) do n.º 5 e n.º 6 do artigo 2.º do CIMT; alínea a) do artigo 4.º CIMT; artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT; artigo 19.º do CIMT; n.º 1 do artigo 26.º do CIS; n.º 2 do artigo 9.º, n.º 1 do artigo 408.º, e alínea a) do artigo 1317.º, do Código Civil]

Assunto: 1 - CIMT

a) Partilha por divórcio ou hereditária - excesso de quota parte em imóveis - facto tributário ficcionado;

b) Não sujeição a IMT pela adjudicação ao ex-cônjuge do excesso da quota parte resultante de ato de partilha por dissolução do casamento ou partilha por divórcio.

2 - CIS

a) O excesso de meação em bens imóveis na partilha constitui facto tributário sujeito a Imposto do Selo da verba 1.1 TGIS (cf. Circular n.º 10/2009).

b) Valor tributável para efeitos de Imposto do Selo é calculado nos termos dos artigos 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT.

Processo: 2021000433 e 2021000434 - IV n.º 21157 e 21158 com despachos concordantes de 2021.11.11, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

1. A questão suscitada na informação vinculativa é conexas com as obrigações fiscais em sede de IMT e Imposto do Selo, decorrente de uma partilha, por divórcio, de bens móveis e imóveis, em que não há tornas, porque o valor em bens móveis e imóveis que cada um dos ex-cônjuges recebe é igual ao da sua meação no património conjugal.

II – PARECER

A – IMT – ADJUDICAÇÃO DO EXCESSO DE QUOTA PARTE EM IMÓVEIS - FACTO TRIBUTÁRIO

2. Refere a R. que no seu entendimento não havendo «*pagamento de tornas a nenhuma das partes (...) não existe obrigação declarativa para efeitos fiscais, tanto de IMT, Imposto de Selo (...) por ambas as partes*», nem «*sujeição a pagamento*» (cf. itens 9 e 10 do pedido de IV).

3. «*Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*» (cf. n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil).

4. Significa isso que a letra da lei é o limite mínimo da tarefa interpretativa, no sentido de que é do texto legislativo que tem que se partir para determinar o sentido da norma, mas também o seu limite máximo, no sentido de que não é possível atribuir à norma um sentido que não esteja minimamente previsto na sua letra.

5. Concretizando, a expressão “tornas” não tem um mínimo de

correspondência verbal no elemento literal da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, para que, da adjudicação do excesso em bens imóveis em partilhas (por divórcio ou hereditária), se possa concluir que aquelas traduzem a respetiva contraprestação condicionante da génese da obrigação/prestação tributária em sede de IMT.

6. A alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT não contempla (nem tacitamente), como pressuposto da sua aplicação, as tornas como contraprestação da adjudicação do excesso da quota parte em bens imóveis que ao partilhante pertencer (seja partilha por divórcio ou sucessória) como realidade jurídico-tributária sujeita a IMT.

7. Primeiro, porque as *«tornas não podem qualificar-se como uma contraprestação respetiva do recebido mas apenas como forma de igualar a composição dos quinhões de acordo com o título, lei, testamento ou contrato.»* (cf. item III da súmula do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018).

8. Segundo, porque a alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT constitui uma transmissão onerosa ficcionada, ocorrendo o facto tributário ex vi adjudicação do excesso em bens imóveis, isto é, a adjudicação do excesso da legítima nos bens imóveis em ato de partilha, por si só, integra o conceito de transmissão a título oneroso de bens imóveis, como iremos demonstrar.

9. Ora, nas partilhas (por divórcio ou hereditárias), é comum os partilhantes reportarem as tornas ao valor do excesso da quota parte em bens imóveis, por estes serem, normalmente, os bens de maior valor a partilhar, isto é, as tornas são, na maioria das partilhas, pagas pelo partilhante (meeiro ou herdeiro) a quem são adjudicados bens imóveis em valor superior ao da sua quota – o que constitui uma questão meramente jurídico-civil;

10. Mas, os partilhantes também podem reportar as tornas às adjudicações do excesso da quota parte em bens móveis, continuando a ser uma questão meramente jurídico-civil.

11. Sejam as tornas reportadas ao excesso de bens imóveis, de móveis ou composto com bens das duas naturezas (como é o caso concreto), a sua determinação não funciona, como “contrapartida” do excesso da quota parte, pois, como já se disse, são apenas uma forma de igualação dos quinhões na partilha, e não constitui, por isso, uma questão jurídico-tributária.

12. O *«que é tributado em sede de IMT é o excesso de quota parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis em ato de partilha – cf. artigo 2.º, n.º 5 c) CIMT – sendo facilmente apreensível que esse excesso não seja necessariamente coincidente com o valor que a título de tornas se possa mostrar devido (tudo dependerá do valor de bens móveis que integrem a herança e da composição dos quinhões de cada herdeiro). Não será puramente académica uma situação em que a determinado herdeiro seja adjudicado excesso de bens imóveis (sujeito a tributação em sede de IMT) sem que nada tenha de tornar aos demais co-herdeiros por, designadamente, a estes terem cabido bens móveis de valor igual ou superior ao do seu quinhão na herança.»* (cf. nota de rodapé n.º 3 – P.º RP 244/2009 SJC – IRN).

13. Com efeito, a «*divisão e atribuição de bens, em consequência da sucessão hereditária ou de separação de meações, não configura uma atribuição patrimonial vantajosa à qual corresponde uma contraprestação equivalente*» (cf. item II da súmula do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018).

14. «*Portanto, não tem relevância a obrigação de pagamento de tornas e o efetivo recebimento pelo credor, quer na transmissão mortis causa quer na partilha em vida, na medida em que essa obrigação resulta da adjudicação de bens, cujo valor total excede o quinhão do herdeiro em causa, logrando-se, dessa forma, o respeito pelo princípio da igualação da partilha (cf. art.º 60.º RJPI)*» - cf. pág. 14 do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 140/15.1T8VCT.G1, de 24-05-2018

15. A jurisprudência distingue, assim, a obrigação de tornas resultante da adjudicação de bens da obrigação de pagamento de tornas, não diferenciando a natureza daqueles que tanto podem ser exclusivamente imóveis, como móveis ou mistos.

16. Contudo, nas partilhas, e para efeitos de aplicação da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, nada impede que possa existir uma coincidência entre o valor de tornas que o ex-cônjuge/herdeiro tem de pagar ao outro ex-cônjuge, ou aos outros herdeiros na partilha hereditária, para igualação dos quinhões e o valor do excesso da quota parte em bens imóveis que lhe é adjudicado.

17. Porém, não é essa coincidência que concretiza a onerosidade do facto tributário em IMT, porque aquela norma tributária não estabelece uma relação jurídica mediata ou imediata entre as tornas (relação jurídico-civil) e a relação jurídico-tributária originada pela adjudicação do excesso de quota parte em bens imóveis.

18. Repetimos: não decorre do elemento literal da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º, ou da alínea a) do artigo 4.º, ambos do CIMT, uma relação direta/expresa ou indireta/tácita entre a adjudicação do excesso da quota parte e as tornas que o adjudicatário fica obrigado a pagar para igualação dos quinhões na partilha por divórcio ou hereditária.

19. Pelo simples facto que nenhuma dessas normas jurídico-tributárias contém a expressão tornas.

20. O que prevalece, para efeitos tributários, em sede de IMT, é a adjudicação do «*excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas*» [cf. alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT – incidência objetiva], que, de per si, constitui o pressuposto legal conducente à aplicação da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT – facto tributário -, sendo o IMT «*devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens*» [cf. alínea a) do artigo 4.º do CIMT – incidência subjetiva]

21. A incidência objetiva e subjetiva de IMT basta-se com a adjudicação do excesso da quota parte em bens imóveis que ao partilhante pertencer.

22. Até, mesmo o artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT, relativa à determinação da respetiva matéria coletável, se basta com «*o valor do*

excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente», calculado em função do «valor que tiver servido de base à partilha», ou do VPT, consoante o que for superior. Ou seja, não tem na sua equação o valor de tornas.

23. Para efeitos tributários, «o valor que tiver servido de base à partilha» ou o VPT, são expressões legais que são inconfundíveis com as tornas.

24. Ademais, o «imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, QUALQUER QUE SEJA O TÍTULO POR QUE SE OPEREM (destaque nosso) – (cf. n.º 1 do artigo 1.º do CIMT).

25. Com efeito, a alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, como norma de incidência objetiva que é, ficciona como transmissão onerosa de bens imóveis no CIMT, a adjudicação, em partilha por divórcio (como é o caso concreto dos autos), ou na partilha hereditária, de bens daquela natureza, em tudo o que exceder o valor da quota-parte ou quinhão que ao adquirente/adjudicatário pertencer nos bens imóveis do património comum do casal, ou da herança, sendo aquele excesso o facto tributário ficcionado passível de IMT.

26. Destarte, se afirma que é a adjudicação de per si que concretiza a ficcionada transmissão fiscal e, conseqüentemente, a sua subsunção na identificada norma de incidência.

27. Pelo que, independentemente do recebimento ou pagamento de tornas e do partilhante (ex-cônjuge/herdeiro) que recebe ou paga as tornas, a existência de facto tributário em sede de IMT depende de, partindo do somatório dos valores dos bens imóveis (VPT ou o valor que tiver servido de base à partilha, consoante o que for superior) por comparação com as respetivas quotas no património comum do casal ou hereditárias, se calcular um excesso da quota parte dos ex-cônjuges/herdeiros a quem os mesmos são adjudicados.

28. Por outro lado, a aquisição desse excesso imobiliário não reporta os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão, mas constitui ou tem a natureza de uma aquisição real a título oneroso, como se de uma compra e venda do direito de propriedade se tratasse no momento da celebração da escritura de partilhas [cf. N.º 1 do artigo 408.º e alínea a) do artigo 1317.º, ambos do Código Civil], sendo que, sobre a adjudicação de tal excesso, se e por comportar bens imóveis, incide IMT (cf. alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT).

29. Conclusivo é que, tal como já referimos, em relação à partilha de bens imóveis em causa, a simples adjudicação de bens imóveis, cujo valor excede a quota parte de cada um dos ex-cônjuges nesses bens, independentemente da constituição da obrigação de tornas ou da obrigação do seu pagamento, a diferença entre o valor da sua quota ideal e o valor da adjudicação constitui transmissão onerosa sujeita a IMT imputável ao adjudicatário.

B) EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM IMT DO EXCESSO DE QUOTA PARTE EM PARTILHA POR DIVÓRCIO

30. Contudo, o n.º 6 do artigo 2.º do CIMT exclui da tributação o excesso de

quota parte em imóveis adjudicados em partilha por divórcio.

31. Assim, o excesso de quota parte em bens imóveis que seja adjudicado a um dos cônjuges na partilha subsequente ao divórcio, está excluída de tributação em IMT, por força do n.º 6 do artigo 2.º do CIMT, desde que não se verifique o pressuposto de que o casamento tenha sido celebrado segundo o regime de separação de bens.

32. No entanto, o beneficiário da adjudicação do excesso de meação fica adstrito ao cumprimento das respetivas obrigações declarativas (cf. artigo 19.º do CIMT).

C) SUJEIÇÃO A IMPOSTO DE SELO PELA ADJUDICAÇÃO DO EXCESSO DE QUOTA PARTE

33. Porém, o excesso de meação em bens imóveis na partilha por divórcio vier a ser adjudicado a um dos ex-cônjuges (está sujeita a Imposto do Selo da verba 1.1 Tabela Geral de Imposto do Selo (cf. Circular n.º 10/2009).

34. Sendo que o Código de Imposto do Selo não contém qualquer norma que exclua ou isente de Imposto de Selo o excesso de quota parte em bens imóveis.

35. Por último, o excesso de meação em bens imóveis na partilha por divórcio é calculado nos termos do artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT (em função do «*valor que tiver servido de base à partilha*», ou do VPT, consoante o que for superior), e constitui o valor tributável, para efeitos de aplicação da taxa da verba 1.1 da TGIS.

36. Para o efeito, também deve o adjudicatário cumprir as obrigações declarativas previstas no n.º 4 do artigo 23.º do CIS.

C) – CONCLUSÃO

37. Na partilha de bens imóveis, a simples adjudicação de bens imóveis, cujo valor exceda a quota parte de cada um dos ex-cônjuges nesses bens imóveis, independentemente da constituição da obrigação de tornas ou da obrigação do seu pagamento, a diferença entre o valor da sua quota ideal e o valor da adjudicação dos imóveis objeto de partilha, constitui transmissão onerosa sujeita a IMT imputável ao adjudicatário.

38. No âmbito da partilha por divórcio o adjudicatário do excesso da sua meação nos bens imóveis do património conjugal, está constituído nas obrigações declarativas em sede de IMT e de Selo.

39. O n.º 6 do artigo 2.º do CIMT exclui de tributação em sede de IMT o excesso de meação em bens imóveis que ao adjudicatário pertencer no património conjugal.

40. O excesso de meação em bens imóveis que ao adjudicatário pertencer no património conjugal está sujeito a Imposto do Selo, cujo valor tributável é calculado nos termos dos artigo 12.º, n.º 1 e n.º 4, regra 11.ª do CIMT.