

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.46º - Conceito de mais-valias e de menos-valias
- Assunto: Aquisição de Quinhões Hereditários e Efeitos da Partilha - Custo de Aquisição para efeitos de depreciações, imparidades e/ ou apuramentos de mais-valias
- Processo: 24865, com despacho de 2023-12-01, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A Requerente adquiriu, mediante a outorga de diversas Escrituras Públicas, a totalidade dos quinhões hereditários associados a uma herança indivisa, cujo único ativo era um imóvel.
A realização dos atos jurídicos de aquisição dos quinhões hereditários e subsequente partilha hereditária tem como único propósito a aquisição do imóvel.

A- Enquadramento em sede de IRC relativo aos atos de aquisição de quinhões hereditários e de partilha da herança, cujo único ativo é o imóvel

1. O n.º 2 do artigo 11.º da LGT determina que; "[s]empre 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", pelo que ter-se-á que recorrer às regras de direito civil.

2. A herança indivisa é um património autónomo composto por um conjunto de bens, direitos ou relações jurídicas, que compõem o património deixado pelo autor da sucessão, que foi aceite pelos seus sucessores, não tendo ainda ocorrido a partilha dos bens.

3. Enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota ideal sobre um acervo de bens, que constitui um património autónomo, ou seja, os herdeiros não têm um direito real e específico sobre cada um dos bens que compõem a herança, mas detêm um direito sobre a respetiva quota-parte ideal da herança global, designado por quinhão hereditário.

4. "Direitos estes de que tais herdeiros têm a propriedade, pelo que não se deverá estranhar que os arts. 2124.º e segs. do Código Civil admitam a alienação da herança ou do quinhão hereditário, na sequência do direito de disposição de qualquer proprietário em geral (cfr. Art. 1305.º)" (SOUSA, Rabindranath Capelo de, "Lições de Direito das Sucessões", Volume II, 3.ª Edição Renovada, 2002, pág. 64).

5. Permitida a cessão do direito, nos termos dos artigos 2124.º e seguintes do Código Civil (CCiv.), o cessionário fica no lugar do cedente, passando a usufruir de todos os direitos e deveres que pertenciam ao(s) herdeiro(s), excetuando os direitos estritamente pessoais deste(s).

6. Tendo reunido a totalidade dos quinhões hereditários na sua esfera jurídica, a sociedade pretende cessar a situação de indivisão do património, assumindo,

assim, a sua posição de proprietária do bem imóvel que a compõe, pelo que a questão que se coloca respeita aos efeitos que poderão advir da partilha.

7. Nos termos do artigo 2119.º do CCiv., "[f]eita 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".

8. Na esteira desta norma legal, a doutrina e a jurisprudência maioritárias têm defendido que a partilha tem um efeito declarativo e não constitutivo ou translativo do direito, retroagindo-se os efeitos à data de abertura da sucessão.

9. Neste sentido, "() a nossa partilha hereditária tem um carácter marcadamente declarativo, limitando-se a determinar ou a materializar os bens que compõem o quinhão hereditário de cada herdeiro na herança até então indivisa, quinhão esse adquirido com a aceitação da herança, a qual () é retroagida ao momento de abertura da sucessão. Cada um dos herdeiros receberá os seus direitos do defunto e não dos restantes co-herdeiros, não tendo a partilha um carácter constitutivo ou translativo do direito pois a aquisição hereditária não decorre de recíprocas alienações e aquisições entre os co-partilhantes.

Nesta lógica, mesmo os efeitos próprios da partilha, de cessação do estado de indivisão hereditária e de materialização dos bens de cada quinhão hereditário, retroagem também ao momento da abertura da sucessão (art. 2119.º), assim se evitando quaisquer hiatos na titularidade das relações jurídicas que são objecto da sucessão" (SOUSA, Rabindranath Capelo de Sousa, Ob. Cit., pág. 239 e 240).

10. Com a partilha há, assim, uma modificação objetiva de um direito, ou seja, "muda o conteúdo ou o objeto do direito, permanecendo este idêntico" (PINTO, Carlos Alberto Mota, "Teoria Geral do Direito Civil", 4.ª Edição por António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto, 2005, pág. 372).

11. "Dado ainda o carácter declarativo e não constitutivo ou translativo da partilha, esta não opera a transferência de propriedade, pelo que as consequências próprias dos actos jurídicos de carácter translativo ou constitutivo são inaplicáveis ao acto da partilha" (SOUSA, Rabindranath Capelo de Sousa, Ob. Cit., pág. 241), ou seja, a partilha da herança cessa o estado de indivisão hereditária, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão, nos termos do referido artigo 2119.º do CCiv.

12. Esta, também, tem sido a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nos diversos impostos, como por exemplo:

12.1. "Na sequência da partilha hereditária não constitui facto tributário a adjudicação, ao quinhoeiro, de bens imóveis da herança até à concorrência do valor do(s) quinhão(ões) hereditário(s) adquirido(s)." (Instrução de Serviço Gabinete da Subdiretora-Geral da Área dos Impostos sobre o Património n.º 40 060 - Série I de 2018-1 1-12);

12.2. "Assim, tratando-se de prédios adquiridos, uma quota-parte em fevereiro de 1985, por óbito do pai do requerente, e a outra quota-parte em janeiro de 2011, por óbito da mãe, só os ganhos imputáveis a esta última quota-parte se encontram sujeitos a tributação em IRS como mais-valias, pelo que devem ser apresentados os anexos G e G1 (mais-valias não tributadas) na declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS do ano em que ocorrer a alienação." (Ficha Doutrinária - Processo n.º 2352/2018, sancionado por despacho da Diretora de

Serviços do IRS, de 2019-07-10).

13. No entanto, alerta-se que o cessionário assume apenas a posição do cedente do quinhão hereditário na comunhão hereditária, mas não passa a ter a qualidade de herdeiro, na medida em que esta se encontra reservada a quem "sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido" (artigo 2030.º, n.º 2 CCiv.).

14. O artigo 2124.º do CCiv. estabelece que "[a] alienação de herança ou de quinhão hereditário está sujeita às disposições reguladoras do negócio jurídico que lhe der causa, salvo o preceituado nos artigos seguintes", pelo que se conclui que são admitidos vários negócios jurídicos, como compra e venda, permuta, doação, dação em cumprimento, entre outros, desde que sejam "aptos a transferir a propriedade dos respectivos direitos" (SOUSA, Rabindranath Capelo de, Ob. Cit., pág. 66).

15. A forma exigida para a alienação da herança ou do quinhão hereditário varia consoante existam ou não bens cuja alienação esteja sujeita a escritura pública ou por documento particular autenticado, como é o caso dos bens imóveis (artigo 875.º CCiv.), bastando para os restantes um documento particular (artigo 2126.º CCiv.).

16. Conclui-se, assim, que os herdeiros (cedentes) não têm um direito real e específico sobre cada um dos bens que compõem a herança, mas detêm um direito sobre uma quota-parte ideal da herança indivisa, pelo que a cessionária dos quinhões hereditários assume a posição dos cedentes na comunhão hereditária, passando a usufruir de todos os direitos e deveres que a estes pertenciam (artigos 2124.º e ss. CCiv.) e, não tendo a futura partilha qualquer efeito constitutivo, mas apenas declarativo, esse aspeto refletir-se-á no reconhecimento contabilístico da operação e, conseqüentemente, no tratamento ao nível do IRC.

17. Sumariamente, no CIRC, para efeitos de apuramento do rendimento tributável, é acolhido o Princípio da Dependência Parcial entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal. Neste sentido, o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC determina que "[o] lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código". O n.º 3 deste artigo acrescenta que, de forma a permitir o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o sector de atividade, no âmbito do qual se insere, refletir todas as operações realizadas e estar organizada com recurso a meios informáticos.

18. Tendo o CIRC adotado este princípio, são aceites as classificações e registos feitos de acordo com o direito contabilístico, exceto nos casos expressos em que o CIRC afaste ou derogue a aplicação do normativo contabilístico.

19. As aquisições dos quinhões hereditários foram sendo reconhecidos em ativos intangíveis.

20. Após a reunião da totalidade dos quinhões hereditários, houve uma reclassificação dos ativos intangíveis em ativo fixo tangível.

21. As contas de ativos intangíveis e de ativos fixo tangível são contas de ativo e, por isso, a haver alguma variação relevante, esta será patrimonial.

22. "A noção de variação patrimonial liga-se necessariamente à ideia de balanço, principalmente na sua estrutura, composição e reflexos no valor do património, entendendo-se este na aceção da situação líquida, ou consistindo genericamente na diferença entre o ativo e o passivo" (Autoridade Tributária e Aduaneira, "Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC)", 2016, pág. 98).

23- Portanto, o património de uma empresa é uma realidade dinâmica, suscetível de sofrer sucessivas alterações, em consequência da sua atividade económica, podendo assumir duas variantes:

- a) Variações qualitativas, que são variações que alteram a composição do património;
- b) Variações quantitativas, que são variações que alteram o valor do património, podendo estas ser positivas ou negativas, consoante aumentem ou diminuam o património.

24. "Sendo o resultado líquido apenas uma das componentes da situação líquida, nem todas as variações patrimoniais quantitativas estão refletidas nesta conta, pelo que se torna necessário ajustar as restantes ao lucro tributável" (Ob. Cit., pág. 98), pelo que o legislador determinou o regime fiscal das variações patrimoniais positivas e negativas, respetivamente, nos artigos 21.º e 24.º do CIRC.

25. Além da partilha não ter efeitos constitutivos, aquela reclassificação de ativos alterou a composição do património, passando os ativos intangíveis a ativo fixo tangível, mas não alterou o seu valor, pelo que se afigura que é uma variação patrimonial qualitativa, que não releva para apuramento do lucro tributável.

B- Custo de aquisição fiscal a conferir ao imóvel para efeitos de apuramento, em sede de IRC, de depreciações, imparidades e/ou eventuais futuros ganhos decorrentes da alienação do imóvel

26. Quanto ao custo a conferir para efeito do regime de depreciações e amortizações, o CIRC define, nos seus artigos 29.º a 34.º, as regras gerais daquele regime, mas remete para diploma regulamentar o desenvolvimento do mesmo - Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

27. O imóvel foi classificado como item do Ativo Fixo Tangível, nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7 - "Ativos fixos tangíveis", devendo ser mensurado inicialmente pelo respetivo custo, conforme previsto no parágrafo 16 da NCRF 7.

28. Para efeitos fiscais, os imóveis também devem ser valorizados ao custo (artigo 2.º, n.º 1, al. a) do Dec. Regulamentar n.º 25/2009).

29. "No entanto, o custo pode ser diferente para efeitos contabilísticos e fiscais decorrentes das componentes admitidas no normativo contabilístico [§§ 17 a 23 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 - Activos fixos tangíveis] e no fiscal (art.º 2.º, n.ºs 2 a 6 do Decreto Regulamentar n.º

25/2009)" - Circular n.º 6/2011- Ativos Fixos Tangíveis - da Direção de Serviços de IRC.

30. Conforme resulta do parágrafo 55 da NCRF 7, "[a] depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, isto é quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida", ou seja, quando o edifício estiver nas condições pretendidas para ser utilizado no exercício da atividade da Requerente, o custo do edifício deverá ser transferido para a conta 432 (Edifícios e outras construções), iniciando-se a partir desse momento as respetivas depreciações.

31. Para efeitos fiscais, "as depreciações e amortizações só são consideradas: a) Relativamente a activos fixos tangíveis e propriedades de investimento, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização" (artigo 1.º, n.º 1, al. a) do Dec. Regulamentar n.º 25/2009).

32. Note-se que, nesta classificação do bem imóvel como ativo fixo tangível, há que proceder a uma contabilização separada entre o valor do edifício e do terreno.

33. O parágrafo 58 da NCRF 7 prescreve que "[o]s terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação da quantia depreciável do edifício".

34. Em termos fiscais, quando não existe a separação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir ao mesmo deve corresponder a 25% do valor global, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, não sendo sobre o mesmo aceites quaisquer depreciações fiscais.

35. Quanto ao valor de aquisição a considerar para efeitos de apuramento de mais-valias ou menos-valias realizadas, decorrentes da alienação do imóvel, há que ter em consideração a posição supra defendida: a operação de partilha e de cessação da situação de indivisão da herança tem apenas efeitos declarativos.

36. Conforme se referiu supra, a cessionária assume a posição dos cedentes (herdeiros) na comunhão hereditária, passando a usufruir de todos os direitos e deveres que a estes pertenciam (artigos 2124.º CCiv.), mas não assume a qualidade de herdeira, pelo que, não obstante os efeitos da partilha serem meramente declarativos retroagindo à data de abertura da sucessão, só se produzirão na sociedade cessionária a partir do momento em que passou a participar na comunhão hereditária, através da aquisição dos quinhões hereditários, mediante negócio de carácter oneroso, respeitando, assim, o Princípio da Substância sobre a Forma (Estrutura Conceptual § 35).

37. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 46.º do CIRCI, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento, entre outros.

38. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, as mais-valias e as menos-valias são

dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações fiscalmente aceites.

39. O artigo 64.º do CIRC, com a epígrafe "Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis", prevê, no seu n.º 1, que "[o]s alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto", acrescentando o n.º 2 que, "[s]empre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável".

40. O artigo 64.º do CIRC encontra-se, em termos sistemáticos, no CIRC, na "Subsecção I - Correções para efeitos da determinação da matéria coletável" da Secção VI do Capítulo III, no âmbito do qual constam algumas normas anti abuso específicas.

41. Este artigo correspondia, inicialmente, ao artigo 58.º-A do CIRC e foi introduzido na ordem jurídica pelo artigo 6.º do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro (Reforma da Tributação do Património), tendo o legislador como intuito que "os valores patrimoniais tributários que servirem de base à liquidação do IMT pass[e]m a constituir o valor mínimo para a determinação do lucro tributável, quer do IRS, rendimentos empresariais, quer do IRC" (Preâmbulo do DL n.º 287/2003).

42. A ratio legis deste regime do artigo 64.º do CIRC pretende evitar, assim, que os valores normais de mercado sejam inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto, pelo que se deverá aferir se foi liquidado IMT ou, não o sendo, qual o valor que serviria de base à sua liquidação, caso tivesse existido.

43. A al. c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT prevê que se encontra sujeita a IMT a alienação de herança ou de quinhão hereditário, quando existam bens imóveis na respetiva herança indivisa, seguindo a regra geral quanto à determinação do valor tributável prevista no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT: o valor patrimonial tributário (VPT) dos imóveis que fazem parte da herança ou o valor declarado, consoante o que for maior.

44. Em caso de alienação do imóvel, deverá ser tido em consideração o valor de aquisição determinado nos termos atrás descritos, deduzido das depreciações fiscalmente aceites, não havendo lugar às correções previstas no artigo 64.º do CIRC, uma vez que, nas Escrituras Públicas de cessão dos quinhões hereditários foram tidos em conta valores superiores ao VPT.