

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: 23038, com despacho de 2024-12-30, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre algumas questões, em sede de IRS, relativas, por um lado, ao regime transitório previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e, por outro lado, ao método de cálculo das mais-valias a apurar na divisão de coisa comum, designadamente, com a divisão 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.

Factos relevantes:

- Atualmente, o requerente é titular de 1/3 do prédio em causa, que adquiriu em momentos e por títulos aquisitivos distintos;
- 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 menos do que a sua quota-parte de 1/3;
- O prédio em questão está inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º 11xx, da União de Freguesias de Cascais e Estoril;
- O mesmo 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, conforme documentos que junta;
- Atualmente, 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, o requerente (Nuno) e o seu irmão(António), compraram 1/2 do imóvel;
 - b) Em 1984, o seu irmão Carlos adquiriu 1/4 do mesmo, por permuta feita com a sua mãe;
 - c) Em março de 1995 faleceu a sua mãe, 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 10 de outubro de 2000, por escritura de alienação de quinhão hereditário / compra e venda, António vendeu ao seu único filho:
 - O quinhão hereditário da herança aberta por óbito de sua mãe;
 - 1/4 do referido prédio (artigo n.º 11xx, da União de Freguesias de Cascais);
- Deste modo, o sujeito passivo detém no imóvel a quota-parte de 1/3:
 - a) 1/4 adquirido em 1976;
 - b) 1/3 do quinhão hereditário, correspondente a 1/12 do imóvel, herdado por óbito da mãe, em março de 1995.

Considerando os factos expostos no pedido, ao qual junta uma proposta de

enquadramento jurídico-tributário, 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 da exclusão de tributação prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro;
- Sendo a divisão de coisa comum suscetível de gerar mais-valias para o requerente (ainda que uma parte esteja excluída de tributação), é necessário esclarecer se o valor de realização (para apuramento da matéria coletável) será:
- As tornas recebidas pelos sujeitos passivos alienantes, de acordo com os valores atribuídos no ato de divisão; ou
- 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
- Outro distinto, que a Autoridade Tributária e Aduaneira entenda ser aplicável.
- Qual é a antiguidade (data de aquisição) e 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. Porém, nos termos do nº1 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30/11 - diploma que aprovou o Código do IRS, temos um regime transitório para a categoria G, segundo o qual os ganhos que não se encontravam sujeitos ao imposto de Mais-Valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor do respetivo Código (ou seja, 01 de janeiro de 1989);
3. Ora, 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;
4. Ou seja, o prédio permanece o mesmo, pertencendo ao mesmo titular do direito de propriedade;
5. 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;
6. Deste modo, considerando que, no caso em apreço, a constituição da propriedade horizontal não implicou 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, considera-se que a quota-parte de 1/4, que o requerente detém em cada uma das frações autónomas do prédio, foi adquirida em 1976;

7. Assim, numa futura alienação, os ganhos relativos a essa quota-parte não estarão sujeitos a IRS, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11;
8. 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;
9. 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;
10. 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;
11. Ou seja, a parte a que o requerente tem direito no património da herança aberta por óbito da mãe - 1/12, considera-se adquirida à data do respetivo óbito - março de 1995;
12. Salienda-se que, nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 45º do Código do IRS, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, o valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo - no caso, imposto sucessório;
13. Deste modo, o valor de aquisição da parte a que o sujeito passivo tem na herança - 1/12, deve corresponder, em proporção, ao valor que serviu de base à liquidação do respetivo processo de imposto sucessório;
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 carácter 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 nº3 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. E 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 regra 1ª do nº4 do artigo 12º do Código do IMT;

21. Mais se deve acrescentar que, em razão dos diferentes momentos de aquisição, qualquer transmissão feita pelo requerente terá uma parte tributável e, uma outra, não tributável;

22. A parte não tributável corresponde à quota parte de 1/4, adquirida em 1976, e a parte tributável corresponde à quota parte de 1/12, adquirida em 1995;

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 não tributável e 25% para a parte tributável;

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, será de considerar como tributável apenas em 25%, pois que os restantes 75% estarão excluídos de tributação por força da aplicação do regime transitório previsto nº1 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30/11 - diploma que aprovou o Código do IRS.

CONCLUSÃO

Confirmando-se que a 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, será de aceitar que a quota-parte de 1/4 de cada uma das frações se considere adquirida pelo requerente em 1976 e aos ganhos que vier a obter com a alienação dessa quota-parte aplicar-se-á o disposto no nº1 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30/11.

Quanto à quota-parte de 1/12 a que o requerente tem direito no património da herança aberta por óbito da sua mãe, a mesma considera-se adquirida na data do respetivo óbito, ou seja, em 16 de março de 1995, e o valor de aquisição deve ser calculado tendo em consideração o valor que serviu de base à liquidação do correspondente imposto sucessório.

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, em função dos dois momentos de aquisição existentes - 1/4 em 1976, e 1/12 em 1995, essa e futuras transmissões que vierem a ocorrer, estarão sempre sujeitas a uma divisão entre uma parte tributável - 25%, e uma parte não tributável - 75%.