

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

TORNAS E MAIS-VALIAS: UMA  
RELAÇÃO DIFÍCIL?

---

Manuel Mendes Camarinha

Lisboa, fevereiro de 2021



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

# TORNAS E MAIS-VALIAS: UMA RELAÇÃO DIFÍCIL?

Manuel Mendes Camarinha

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos.

Constituição do Júri:  
Presidente: Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma  
Vogal: Prof. Especialista Amândio Silva  
Vogal: Prof. Doutor Francisco Domingos

Lisboa, fevereiro de 2021

São meus discípulos os que estão contra mim; porque esses guardam no fundo da alma a força que verdadeiramente me anima e que mais desejaria transmitir-lhes: a de não se conformarem.

Agostinho da Silva, *Sete cartas a um jovem filósofo*, 1945.

## **Agradecimentos**

A realização de um trabalho académico, apesar de ser um caminho solitário, requer o apoio e a cooperação de outras pessoas e instituições, pelo que desde já agradecer a todos aqueles que, direta ou indiretamente, a tornaram possível, nomeadamente:

Ao Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, orientador desta dissertação de mestrado, por toda a disponibilidade demonstrada durante a elaboração do trabalho, bem como pelo incentivo e motivação que me transmitiu.

Ao ISCAL pela disponibilidade dos meios que me facultou para a conclusão desta etapa académica.

Em especial, à minha esposa e às minhas filhas, pelo estímulo que sempre me deram para a concretização deste trabalho.

## Resumo

No processo de habilitação de herdeiros, a partilha da herança ou se faz por acordo entre os herdeiros ou por processo de inventário, instaurado nos tribunais judiciais ou nos cartórios notariais, conforme dispõe o Código do Processo Civil. Em caso de acordo, a partilha produz efeitos práticos a partir da data da celebração da escritura pública de habilitação e partilha, enquanto no caso de processo de inventário apenas os produzirá depois do trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha, mas sempre com efeitos a partir da data da abertura da sucessão.

Em qualquer dos casos, é elaborado um mapa de partilhas ou equiparado, onde constam os direitos de cada interessado e o preenchimento dos seus quinhões; este processo pode dar origem a tornas (diferença entre a quota ideal de cada herdeiro e o valor dos bens que lhe foi adjudicado).

O excesso de quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, está sujeito a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), conforme disposto na alínea c) do número 5 do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

A questão que se coloca é se as tornas recebidas são um ganho e, portanto, sujeitas a tributação, ou não têm qualquer efeito (positivo ou negativo) no património do herdeiro, pelo que não estão sujeitas a qualquer tributação.

Na perspetiva da Autoridade Tributária (AT), são consideradas como um ganho, na medida em que as mesmas consubstanciam na realidade um negócio de alienação de um direito real sobre um bem imóvel ou parte dele; consequentemente, ficam sujeitas à tributação em mais-valias nos termos do artigo 10.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares (CIRS).

Contrariamente à perspetiva da AT, demonstrar-se-á ao longo deste trabalho que as tornas não representam um ganho, mas sim a reposição do quinhão hereditário, não ficando portanto abrangidas pelo disposto no acima citado artigo 10.º do CIRS.

Palavras-chave: Ganho, Herança, Imóvel, Mais-Valias, Tornas, Tributação.

## Abstract

In the process of qualification of heirs, the sharing of the inheritance is either done by agreement between the statutory heirs or through an inventory established either by judicial courts or notary offices, as stipulated by the Portuguese Code of Civil Process. In case of agreement, the sharing has immediate practical effects from the date of conclusion of the public deed of empowerment and sharing. In the case of an inventory process, practical effects only take place after the final inheritance disclosure date, nevertheless, other effects can take place from the succession's opening date.

In either case, a map of shares or equivalent is drawn up, showing the rights of each interested part and their discretionary portions. This process can give rise to balancing payments – difference between the ideal share of each heir and the value of the assets that have appointed to him/her.

The excess of inherited real estate shares is subjected to taxation, as per accordance of Municipal Tax on Real-Estate Transactions provided in Article 2(5)(c) of the Code of the Municipal Tax on Real-Estate Transactions.

The question that then arises is if balancing payments on real estate market should be considered as a gain on the inheritance of the heir, and thus taxed accordingly, or, have no effect (positive or negative) impact on the statutory heir's assets, and are therefore not subject to any taxation.

The Portuguese Tax and Customs Authority (AT) considers these balancing payments to be a gain, as these, in their view, constitute a business of divestment of a right in rem to immovable property or a part thereof. Consequently, these returns are capital gains that should be taxed under the terms of article 10 of the Portuguese Code of Personal Income Tax (CIRS).

Contrary to the viewpoint of AT, we will demonstrate throughout this work that real estate's balancing payments should not be associated with capital gains. Instead, they should be considered as hereditary shares thus not eligible for taxation aforementioned in article 10 of the CIRS.

Key words: Gain, Inheritance, Real Estate, Capital Gains, Residue, Taxation.

# Índice

<b>Introdução</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I – A tributação do património</b> .....	7
1.    A Constituição e a tributação do património.....	7
2.    O Imposto sobre as Sucessões e Doações.....	8
3.    O Imposto Municipal de Sisa .....	14
4.    O Imposto do Selo .....	17
5.    O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis .....	21
<b>CAPÍTULO II – As Mais-Valias Imobiliárias</b> .....	28
1.    O Imposto de Mais-Valias .....	28
2.    O IRS e a Categoria G .....	30
2.1.    Noção de rendimento para efeitos fiscais .....	30
2.2.    Noção de mais-valia.....	31
2.3.    Exclusão de Tributação .....	33
2.4.    Valor de realização.....	35
2.5.    Valor de aquisição .....	36
2.6.    Tributação.....	37
<b>CAPÍTULO III – As Tornas e o IRS</b> .....	42
1.    A posição da Autoridade Tributária .....	42
2.    A doutrina .....	44
3.    Jurisprudência.....	45
4.    Acréscimo patrimonial.....	48
5.    Mais-valia (ganho obtido).....	50
6.    Princípio da igualdade .....	52
7.    Conclusões.....	54
<b>Bibliografia</b> .....	56

## **Lista de Abreviaturas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMSSD – Código do Imposto Municipal da SISA e das SUCESSÕES E DOAÇÕES

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CPC – Código do Processo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

N.º - Número

P. - Página

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

## Introdução

No âmbito deste trabalho pretende-se estudar se, na partilha do acervo hereditário, é de considerar ou não a existência de mais-valias imobiliárias; porém, para que seja possível discutir e compreender esta temática, no âmbito da sua tributação, para além da compreensão dos conceitos de acervo hereditário, inventário, partilha e mais-valias, é também importante percorrer o regime tributário aplicável ao acervo hereditário, no passado recente.

Nos termos do artigo 2024.º do Código Civil (CC), a sucessão é o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam; obviamente, para o âmbito deste estudo, a questão só se coloca se houver pelo menos dois herdeiros.

O artigo 2024.º do CC delimita negativamente as relações jurídicas que não constituem objeto da sucessão, pelo que podemos afirmar que a herança, v.g. o seu acervo hereditário, é integrada pelos seguintes direitos e obrigações que pertenciam à pessoa falecida:

- a) Bens móveis e imóveis;
- b) Créditos perante terceiros;
- c) Outros direitos, tais como quotas sociais e ações;
- d) Obrigações perante terceiros.

O valor líquido da herança é a diferença entre o valor dos direitos e o valor das obrigações.

O meio adequado para fazer a partilha - momento em que se transmite individualmente o acervo hereditário - é designado por inventário judicial ou partilha extrajudicial.

Uma das funções do processo de inventário é fazer cessar a comunhão hereditária e proceder à partilha de bens, podendo ser requerido, à escolha do interessado que o instaura ou mediante acordo entre todos os interessados, nos tribunais judiciais ou nos cartórios notariais, pela conjugação da alínea a) do artigo 1082.º e do número 2 do artigo 1083.º do Código do Processo Civil (CPC), na redação que lhes foi dada pela Lei 117/2019, de 13 de setembro e em vigor desde 1 de janeiro de 2020, aplicando-se apenas aos processos iniciados a partir desta data. Esta Lei alterou o CPC em matéria de processo executivo, recurso de revisão e matéria de inventário, revogou o regime jurídico do processo de inventário (RJPI) e aprovou o regime de inventário notarial.

Porém<sup>1</sup>, o RJPI continuará a aplicar-se aos processos de inventário que, à data de 1 de janeiro de 2020, estivessem pendentes nos cartórios notariais, aí prosseguindo a sua tramitação

Contudo, o processo de inventário é da exclusiva competência dos tribunais judiciais<sup>2</sup> nos seguintes casos:

- Quando o Ministério Público entende que o interesse do incapaz a quem a herança é deferida implica aceitação beneficiária;
- Quando algum dos herdeiros não possa, por motivo de ausência em parte incerta ou incapacidade de facto permanente, intervir na partilha realizada por acordo;
- Sempre que o inventário constitua dependência de outro processo judicial;
- Quando o inventário seja requerido pelo Ministério Público.

O processo de inventário existe para se chegar a uma partilha de bens justa<sup>3</sup>, mediante a qual se atribui aos respetivos interessados o direito de propriedade sobre certos e determinados bens<sup>4</sup> e visa a distribuição fiel e equitativa de todo o património de uma herança e, sobretudo, o apuramento de todos os factos relevantes para que a partilha seja efetuada com igualdade e justiça<sup>5</sup>.

O processo destinado a fazer cessar a comunhão hereditária inicia-se com a entrada em juízo ou cartório notarial do requerimento inicial, apresentado pelo cabeça-de-casal e no qual devem constar os seguintes elementos:

- a) Identificação do autor da herança, o lugar do seu último domicílio e a data e o lugar em que haja falecido;
- b) Justificação da qualidade de cabeça-de-casal;
- c) Identificação de todos os interessados diretos na partilha, os respetivos cônjuges e o regime de bens do casamento, os legatários e ainda, havendo herdeiros legitimários, os donatários.

---

<sup>1</sup> Artigo 11.º da Lei 117/2019, de 13 de setembro.

<sup>2</sup> N.º 1 do artigo 1083.º do CPC.

<sup>3</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 076206, de 24-04-1991, citado por Carla Câmara, Carlos Castelo Branco, João Correia & Sérgio Castanheira, *Regime Jurídico do Processo de Inventário*, Almedina, Coimbra, 2019 (3.ª edição), p. 52.

<sup>4</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 04B987, de 22-04-2004, citado por Carla Câmara *et al.*, *ob. cit.*, p.98.

<sup>5</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa proferido no âmbito do processo n.º 30008 A/1994.L1-79, de 03-11-2009, citado por Carla Câmara *et al.*, *ob. cit.*, p.131.

Ao requerimento inicial devem ainda ser juntos os seguintes documentos:

- a) A certidão de óbito do autor da sucessão e os documentos que comprovem a sua legitimidade e a legitimidade dos interessados diretos na partilha;
- b) Os testamentos, as convenções antenupciais e as escrituras de doação;
- c) A relação de todos os bens sujeitos a inventário, ainda que a sua administração não lhe pertença, acompanhada dos documentos comprovativos da sua situação no registo respetivo e, se for o caso, da matriz;
- d) A relação dos créditos e das dívidas da herança, acompanhada das provas que possam ser juntas;
- e) O compromisso de honra do fiel exercício das funções de cabeça-de-casal.

Além de relacionar todos os bens que devem figurar no inventário, o cabeça-de-casal indica o valor que atribui a cada um dos bens, sendo o valor dos prédios inscritos na matriz o respetivo valor tributável, conforme disposto na alínea a) do número 1 do artigo 1098.º do CPC.

Para efeitos fiscais, e pela conjugação dos números 1, 2 e 4 do artigo 26.º do Código do Imposto do Selo (CIS), o cabeça-de-casal é obrigado a participar ao serviço de finanças competente o falecimento do autor da sucessão; a participação é de modelo oficial, identifica o autor da sucessão, a data e o local do óbito, os sucessores, as relações de parentesco e respetiva prova, devendo sendo caso disso, conter a relação dos bens da herança com a indicação dos valores atribuídos pelo declarante. Deve também identificar todos os beneficiários, se possuir os elementos para esse efeito.

O serviço de finanças competente é a da residência do autor da herança, sempre que residente em território nacional; caso contrário, é o serviço de finanças da residência do cabeça-de-casal.

Nos termos dos números 1 e 2 do artigo 13.º do CIS, o valor dos prédios inscritos na matriz é o respetivo valor tributável ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou sem valor matricial.

O valor processual atribuído aos bens e direitos identificados na petição de inventário assume sempre natureza provisória e só se define com o desenrolar do mesmo, encontrando-se definitivamente atribuído com o mapa da partilha<sup>6</sup>. De facto, com o

---

<sup>6</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa proferido no âmbito do processo n.º 43-A/1990.L1-7, de 12-10-2010, citado por Carla Câmara *et al.*, *ob. cit.*, p.157.

desenrolar do processo, os valores inicialmente atribuídos poderão sofrer alterações, pelo que os valores definitivos dos bens do acervo hereditário serão os constantes no mapa de partilha, mapa este que permitirá calcular o quinhão hereditário de cada um dos herdeiros.

Além de ser o instrumento para a liquidação definitiva dos impostos a que a herança estiver sujeita, o mapa de partilha ou documento equivalente vai permitir identificar os bens, os respetivos valores e o sucessor ou sucessores a quem foram adjudicados. Permite também se determine a quota ideal de cada um, a quota recebida e a eventual diferença entre a quota recebida e a quota ideal; esta diferença é designada por tornas.

O quinhão do interessado é a quota-parte que lhe deve caber na herança do inventariado. Por sua vez, esse quinhão pode ser preenchido ou concretizado com bens ou dinheiro<sup>7</sup>.

As tornas não representam propriamente um crédito, mas sim um meio de cálculo para se poder determinar o preenchimento do quinhão dos interessados que não licitaram bens que preencham esse quinhão<sup>8</sup>.

A transmissão dos bens da herança é sujeita a tributação, em sede de Imposto do Selo (Verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo – Aquisição gratuita de bens), sem prejuízo das isenções previstas no CIS.

No caso da transmissão dos bens da herança sujeitas à verba 1.2. (Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, ...), o cônjuge ou unido de facto, os descendentes e os ascendentes estão isentos de Imposto do Selo (IS), quando este constitua seu encargo, conforme disposto na alínea e) do artigo 6.º do CIS. Esta isenção visa claramente proteger o núcleo familiar e também abrange os netos, se estivermos perante a situação de direito de representação<sup>9</sup>.

Nos termos da alínea c) do número 5 do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas está sujeito a IMT; assim e como veremos mais adiante, quando tratarmos o IMT, este excesso apenas é calculado sobre os bens imóveis e não sobre a totalidade do acervo hereditário.

---

<sup>7</sup> Carla Câmara *et al.*, *ob. cit.*, p. 295.

<sup>8</sup> Acórdão Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito processo n.º 9320013, de 03-06-1993, citado por Carla Câmara *et al.*, *ob. cit.*, p. 332.

<sup>9</sup> Chamamento dos descendentes dos herdeiros ou legatários originais, para que estes os representem e ocupem as suas posições.

Além disso, é entendimento da Administração Tributária (AT) que as tornas recebidas na sequência de partilha por herança, de bens imóveis, são tributadas no âmbito do IRS, a título de mais-valias; veja-se, neste sentido, a resposta à pergunta frequente12-3622 “*No caso de tornas recebidas em consequência de partilha de bens imóveis, considera-se haver sujeição a tributação em sede de IRS?*” é a seguinte: “*Uma vez que as chamadas tornas resultam da alienação onerosa de parte ou do todo de direitos reais sobre bens imóveis, consideram-se as mesmas, ainda que delas se prescindam, como constituindo um ganho sujeito a tributação em sede da categoria G do IRS (mais-valias). // Assim, no ano seguinte ao da escritura de partilhas, deverá entregar o Anexo G, onde constará como valor de realização o montante das tornas que recebeu*”<sup>10</sup>.

O mesmo entendimento é seguido na Ficha Doutrinária / Informação Vinculativa referente ao processo 1351/2018, com despacho concordante da Diretora de Serviços do IRS, de 20-06-2018, ao concluir que “*verificando-se uma situação de um excesso, ou seja, de tornas, por partilha por herança, e tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, considera-se existir uma transmissão a título oneroso, pela alienação/transmissão de uma quota-parte a que o herdeiro tinha direito do património que compunha a herança, que será tributada no âmbito do IRS*”.

A Ficha Doutrinária / Informação Vinculativa referente ao processo 3803/2017, com despacho concordante da Diretora de Serviços do IRS, de 21-11-2017 concluiu que “*atendendo a que a atribuição das tornas confere o caráter oneroso à operação de partilha e, consubstanciando as mesmas um negócio de alienação de um direito real a um bem imóvel ou parte dele, serão as mesmas consideradas como um ganho, e, por conseguinte, sujeitas a tributação em mais-valias nos termos do disposto no artigo 10.º do Código do IRS*”.

Vejam a posição da AT sobre a matéria no âmbito de um processo concreto: “*(...) o reclamante, em 2001, adquiriu 1/6 do bem imóvel em apreço, pelo qual pagou sisa de tornas, que se traduz num negócio de alienação/aquisição de um direito real de um bem ou parte dele, consideradas para quem recebe, como um ganho eventualmente sujeitas a*

---

<sup>10</sup> [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/questoes\\_frequentes/Pages/faqs-00566.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/faqs-00566.aspx), consultada em 1 de Julho de 2020.

*tributação em sede IRS (...)*<sup>11</sup>. A fundamentação citada respeita à decisão expressa de indeferimento, em 29 de fevereiro de 2011, de Reclamação Graciosa.

Parece-nos que esta posição da AT não tem suporte legal adequado, não está de acordo com o espírito do legislador e fere o princípio da igualdade, o que tentaremos demonstrar no âmbito deste trabalho.

No primeiro capítulo serão abordadas as linhas essenciais da tributação do património e a evolução histórica da tributação do património no sistema fiscal português, com especial destaque para o acervo hereditário. A referida tarefa impõe uma análise da reforma da tributação de 2003, com vista à perceção do atual enquadramento das transmissões gratuitas e onerosas, em tal domínio.

No segundo capítulo será tratada a tributação das mais-valias, descrevendo sucintamente a sua evolução e apresentando o quadro legal em vigor.

No terceiro capítulo será efetuada a comparação entre estas duas realidades (acervo hereditário versus mais-valias), com o objetivo de demonstrar que não há sujeição a mais-valias na partilha.

---

<sup>11</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 07881/14, de 24-09-2015 e em que foi relator o Conselheiro Jorge Cortês.

# CAPÍTULO I – A tributação do património

## 1. A Constituição e a tributação do património

A Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1976<sup>12</sup> dispunha no n.º 3 do artigo 107.º que “*o Imposto sobre as Sucessões e Doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho*”. Na primeira revisão da CRP, operada pela Lei Constitucional n.º 1/82, de 30 de setembro, foi suprimida a expressão “*e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho*”.

Na quarta revisão (1997)<sup>13</sup>, o artigo 107.º da CRP passou a ser o artigo 104.º e foi dada uma nova redação ao n.º 3, ainda em vigor à presente data: “*A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”. É a partir desta quarta revisão que se pode considerar que estavam lançadas as bases para a futura reforma da tributação do património.

A tributação do património desde há muito constitui uma importante fonte de receita para os poderes públicos. A sua origem remonta a tempos medievais em que a propriedade imobiliária era vista como a manifestação visível da riqueza pessoal<sup>14</sup>.

Presentemente, a tributação do património encontra-se associada ao financiamento do poder local, caracterizando-se pela capacidade de gerar uma quantidade significativa de receitas, pela sua relativamente simples administração, por encorajar a responsabilidade política do poder local e por constituir uma fonte estável de financiamento; desempenha assim uma função constitucional de *garantia institucional da autonomia do poder local*, assegurando os meios de que necessita para realizar as suas funções de forma mais independente e eficaz<sup>15</sup>.

As transmissões gratuitas não se enquadram no conceito genérico associado à tributação do património, pelo que a sua tributação não constitui uma receita municipal; contudo, no caso particular do excesso de quota-parte sobre os bens imóveis e como já referido,

---

<sup>12</sup> Decreto de aprovação da Constituição, de 2 de abril de 1976, publicado no Diário da República n.º 86/1976, Série I, de 10 de abril.

<sup>13</sup> Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro.

<sup>14</sup> Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal, perspetiva multinível*, Almedina, Coimbra, 2018 (2.ª edição), p. 421.

<sup>15</sup> Jónatas E.M. Machado & Paulo Nogueira da Costa, *ob. cit.*, p. 421.

havendo sujeição a tributação em sede de IMT, esta tributação em particular constitui um imposto municipal.

Estabelecendo a Constituição que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, seria de pressupor a criação de imposto geral sobre o património; tal não ocorreu, nem se vislumbra nos tempos mais próximos que tal venha a ocorrer. Apesar de ser assunto que não cabe no âmbito deste trabalho, julgamos ser de extrema importância um debate sobre a eventual criação um imposto geral sobre o património, com o objetivo de atingir uma maior equidade e justiça fiscal.

## **2. O Imposto sobre as Sucessões e Doações**

Antes da entrada em vigor do Código do Imposto do Selo – CIS (Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro), a tributação das heranças estava prevista no Código do Imposto Municipal da SISA e das SUCESSÕES E DOAÇÕES – CIMSSD - Decreto-Lei n.º 41.969, de 24 de Novembro de 1958).

O CIMSSD deu início à reforma dos impostos indiretos, reunindo em textos únicos os preceitos respeitantes a cada um deles, devidamente sistematizados, e sucedeu ao Regulamento da Contribuição de Registo de 1899, cujas disposições se encontravam dispersas por mais de uma centena de leis, decretos e portarias contendo preceitos aplicáveis à Sisa e ao Imposto sobre as Sucessões e Doações<sup>16</sup>.

O Imposto sobre as Sucessões e Doações incidia sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários, designadamente as transmissões por doação ou sucessão hereditária, ainda que realizadas sob a forma de constituição de direitos ou de desistência ou renúncia a direitos preexistentes (conjugação dos artigos 3.º e 9.º do CIMSSD).

No caso da sucessão hereditária, o cabeça-de-casal e ou os herdeiros estavam obrigados a participar à repartição de bens competente o falecimento do autor da sucessão; o cabeça-de-casal estava obrigado a apresentar, por si, seus representantes legais ou mandatários, no prazo de sessenta dias após a declaração de falecimento, uma relação com a descrição dos bens da herança, bem como do passivo existente. A relação tinha de conter a indicação dos valores que o apresentante lhe atribuísse, salvo se se tratasse de

---

<sup>16</sup> Preâmbulo do CIMSSD.

prédios com valor patrimonial inscrito na matriz (conjugação dos artigos 60.º, 67.º e 68.º do CIMSSD).

A base de incidência do Imposto sobre as Sucessões e Doações era o valor declarado dos bens transmitidos. Porém, no caso de bens imóveis, a base de incidência era o valor matricial, salvo se em inventário ou título de partilhas lhes fosse atribuído um valor superior (artigo 20.º do CIMSSD).

Assim, no caso dos bens imóveis podiam ocorrer as seguintes situações:

- a) Se a liquidação do imposto sucessório ocorresse antes da partilha, a base tributável era o valor matricial;
- b) Se a liquidação do imposto ocorresse após a partilha, a base de incidência seria o valor matricial ou o valor atribuído na partilha, o maior dos dois;
- c) Se os valores atribuídos em partilha fossem superiores ao valor matricial e a liquidação já tivesse sido efetuada, haveria que proceder à reforma da base de incidência do imposto e liquidar imposto pela diferença.

Sem prejuízo das isenções previstas, antes de feita a divisão de bens transmitidos em comum, o valor tributável era o valor da quota ideal de cada herdeiro nesses bens. Depois de feita a divisão, o valor tributável era o valor dos bens que na partilha coubera a cada interessado, diminuído ou aumentado das tornas que tivesse dado ou recebido. Ora, na prática e para o caso de bens imóveis, isto significava que o valor tributável era o valor matricial ou o valor atribuído, o maior dos dois.

Vejamos o seguinte exemplo.

Adalberto faleceu, não deixou testamento e deixou como herdeiros a cónjuge Berta, e os filhos Carlos e David.

Adalberto e Berta eram casados sob o regime de comunhão de adquiridos; todo o património do casal foi adquirido após o casamento, pelo que não existem bens próprios de qualquer dos cônjuges.

Berta é legítima proprietária de metade dos bens; assim, o valor da herança corresponde a metade do valor dos bens relacionados, pelo que cada herdeiro terá direito a 1/6 do valor global.

O acervo hereditário e declarado na repartição de finanças competente era constituído pelos bens seguintes:

### RELAÇÃO DE BENS (valores em €)

N.º ORDEM	DESCRIÇÃO	VALOR MATRICIAL	VALOR ATRIBUÍDO
1	Imóvel urbano 1	190 000	
2	Imóvel urbano 2	120 000	
3	Imóvel urbano 3	110 000	
4	Bens móveis		40 000
5	Depósitos bancários		150 000
	<b>TOTAIS</b>	<b>420 000</b>	<b>190 000</b>

O imposto sucessório foi liquidado antes da partilha, sobre metade do valor total declarado - 305.000 €; cada um dos herdeiros pagou imposto de acordo com a sua quota ideal, conforme seguinte quadro:

### VALOR TRIBUTÁVEL EM IMPOSTO SUCESSÓRIO (valores em €)

NOME	QUOTA IDEAL	VALOR
Berta	1/6	101 666,66
Carlos	1/6	101 666,67
David	1/6	101 666,67
	<b>TOTAL</b>	<b>305 000,00</b>

Porém, após a entrega da relação de bens e liquidação do imposto, os herdeiros decidiram realizar a partilha e o mapa final da partilha foi o seguinte:

**MAPA DE PARTILHA (valores em €)**

<b>N.º ORDEM</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>VALOR MATRICIAL</b>	<b>VALOR ATRIBUÍDO</b>	<b>ADJUDICATÁRIO</b>
1	Imóvel urbano 1	190 000	450 000	Berta
2	Imóvel urbano 2	120 000	250 000	Carlos
3	Imóvel urbano 3	110 000	250 000	David
4	Bens móveis		40 000	Berta
5	Depósitos bancários		150 000	Berta
	<b>TOTAL</b>	<b>420 000</b>	<b>1 140 000</b>	

A partir do mapa de partilha obtêm-se o quadro seguinte (valores em €):

<b>NOME</b>	<b>QUOTA IDEAL</b>	<b>RECEBIDO</b>	<b>TORNAS</b>
<b>Berta</b>	190 000	70 000	120 000 (recebe)
<b>Carlos</b>	190 000	250 000	60 000 (paga)
<b>David</b>	190 000	250 000	60 000 (paga)
<b>TOTAL</b>	<b>570 000</b>	<b>570 000</b>	

A correção do valor tributável do imposto sucessório pode ser calculada de acordo com o seguinte quadro, em que  $VT_{INICIAL}$  é o valor tributável inicial e  $VT_{FINAL}$  é o valor tributável após a partilha (valores em €).

NOME	$VT_{FINAL}$	$VT_{INICIAL}$	DIFERENÇA
<b>Berta</b>	190 000	101 666,66	88 333,34
<b>Carlos</b>	190 000	101 666,67	88 333,33
<b>David</b>	190 000	101 666,67	88 333,33
<b>TOTAL</b>	<b>570 000</b>	<b>305 000,00</b>	<b>265 000,00</b>

Em resumo, Berta irá pagar imposto adicional sobre 88.333,34 € e Carlos e David irão pagar imposto adicional sobre 88.333,33 €; mais, no final, todos pagaram imposto sobre a sua quota ideal, apurada de acordo com o maior dos valores entre o valor matricial e o valor declarado.

Um aspeto muito importante a tomar em consideração é se, na vigência deste imposto, o exemplo atrás referido correspondia ao comportamento típico dos contribuintes, ou, se pelo contrário, a evasão fiscal era muito frequente e “só pagava quem não podia fugir”.

As elevadas taxas<sup>17</sup> do imposto contribuía para a tentativa (e concretização) de evasão fiscal, sendo muito frequente que os herdeiros não procedessem à partilha do acervo hereditário, pelo que o imposto era liquidado com base no valor declarado; ora, os valores declarados eram reduzidos ao mínimo possível e não traduziam o valor real de mercado dos bens. Os valores matriciais, na maior parte dos casos, estavam muito desatualizados e o valor dos bens móveis ficava ao critério arbitrário do declarante.

Não raras vezes, os montantes depositados nas instituições financeiras não eram incluídos na declaração, pois um ou vários herdeiros conseguiam levantar esses depósitos antes do falecimento ou até nos dias posteriores.

<sup>17</sup> As taxas progressivas traduziam-se em taxas marginais que variavam entre 23% e 50%.

Também era prática habitual realizar a partilha de acordo com os valores declarados, pelo que o valor do imposto raramente era reformado.

As exceções ao sistema instalado só ocorriam quando a partilha era judicial e nos raros casos em que os herdeiros realizavam a partilha extrajudicial a preços de mercado.

Em conclusão, regra geral, o fisco só conseguia tributar os bens imóveis e os bens móveis sujeitos a registo.

Ora, apesar das elevadas taxas, a complexidade da arrecadação do imposto e a dificuldade em combater comportamentos típicos de evasão fiscal, contribuíram para que o valor cobrado<sup>18</sup> deste imposto tivesse uma reduzida expressão no cômputo geral da receita fiscal, não justificando os gastos da administração na sua arrecadação, levando-o à sua extinção.

---

<sup>18</sup> O Orçamento de Estado de 2003 previa uma receita com este imposto de 93,6 milhões de euros, representando 0,7% dos impostos indiretos e 0,3% dos impostos totais.

### 3. O Imposto Municipal de Sisa

O imposto municipal de sisa incidia sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, ao abrigo do disposto no artigo 2.º do citado CIMSSD.

Nas divisões e partilhas, o imposto municipal de sisa era devido pelo adquirente dos bens imobiliários cujo valor excedesse o da sua quota nesses bens (§ 2º do artigo 7.º do CIMSSD).

O valor do excesso de imobiliários sobre a quota-parte do adquirente era calculado em face do valor desses bens segundo o inventário ou projeto de partilha, ou segundo a matriz, o que fosse maior. Sendo maior o primeiro, o valor do excesso consistia na diferença entre o valor dos imobiliários e a parte desse valor correspondente à quota que, segundo a matriz, neles tivesse o adquirente (regra 16.ª do § 3.º do artigo 19.º do CIMSSD).

Para efeitos do imposto municipal de sisa só era tido em consideração o património imobiliário, pelo que quem recebesse em bens imóveis valor que excedesse a sua quota-parte nesses bens, seria tributado em sede de imposto municipal de sisa.

Para se verificar se é ou não devida sisa por tornas, isto é, para se apurar se há ou não excesso de imobiliários sobre a quota-parte do adquirente, só tem de atender-se aos valores matriciais, ou seja, verificar-se se há ou não aquele excesso em face destes valores; para determinar depois qual é o valor desse excesso compara-se o valor da matriz com aquele que os bens tiverem na partilha<sup>19</sup>.

Mais, em rigor só haveria que liquidar a sisa sobre o valor das tornas apurado na partilha, tendo em conta o princípio que se elege da incidência da sisa sobre o valor da transmissão de bens; porém, entendeu-se que não se podia dispensar o controlo do valor matricial pois, de outro modo, tornar-se-ia muito fácil, nas partilhas amigáveis – a grande maioria – defraudar a lei e evitar o pagamento da sisa<sup>20</sup>.

A conjugação das duas regras acima enunciadas conduz ao apuramento das quotas hereditárias atendendo apenas aos valores da matriz; mas a matéria coletável determina-

---

<sup>19</sup> António Baptista da Silva & José Alves Rodrigues, *Código da SISA e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Anotado e Atualizado*, Rei dos Livros, Lisboa, 1983, p. 358.

<sup>20</sup> António Baptista da Silva & José Alves Rodrigues, *ob. cit.*, p. 358.

se confrontando estes valores com os declarados – que são os constantes do inventário ou da escritura<sup>21</sup>.

*Exemplificando*<sup>22</sup>:

*Os imobiliários duma herança a partilhar por três interessados, em partes iguais, têm os seguintes valores:*

	<i>Na matriz</i>	<i>No inventário ou escritura</i>
<i>1</i>	<i>150 contos</i>	<i>200 contos</i>
<i>2</i>	<i>120 contos</i>	<i>180 contos</i>
<i>3</i>	<i>70 contos</i>	<i>100 contos</i>
<i>4</i>	<i>80 contos</i>	<i>120 contos</i>
	<u><i>420 contos</i></u>	<u><i>600 contos</i></u>

*A «A»... coube o prédio n.º 1, a «B»... o prédio n.º 2 e a «C»... os prédios n.º 3 e 4.*

*De harmonia com o § 2.º do artigo 8.º a quota-parte de cada interessado é de 140.000\$ (420.000\$ a dividir por 3).*

*Vê-se que apenas «A» e «C» levam bens em excesso sobre a sua quota, só estes devendo pagar sisa.*

*Para apurar o valor respetivo aplica-se a regra 16.ª do § 5.º do artigo 19.º.*

*Assim:*

*«A» devia levar 140 contos e leva 150 contos; logo, o excesso é 1/15.*

$150.000\$ : 200.000\$ :: 140.000\$ : X = 200.000\$ \times 140.000\$ / 150.000\$ = 186.666\$65$

$200.000\$ - 186.666\$65 = 13.333\$35$  que é o excesso sujeito a imposto<sup>23</sup>.

*«C» devia levar 140 contos e leva 150 contos; o excesso é também 1/15.*

<sup>21</sup> António Baptista da Silva & José Alves Rodrigues, *ob. cit.*, p. 358.

<sup>22</sup> António Baptista da Silva & José Alves Rodrigues, *ob. cit.*, p. 358 e 359.

<sup>23</sup> Este valor pode ser obtido diretamente pela multiplicação de 200.000\$ por 1/15.

$150.000\$ : 220.000\$ :: 140.000\$ : X = 220.000\$ \times 140.000\$ / 150.000\$ = 205.333\$33$

$220.000\$ - 205.333\$33 = 14.667\$67$  que é o excesso sujeito a imposto<sup>24</sup>.

*(Este é o exemplo a que se refere a ata do dia 20-12-1958, relativa à reunião dos Diretores de Finanças, a p. 13).*

O excesso sujeito a imposto pode ser dado pela seguinte fórmula:

$$(VP - Q) / VP \times VI$$

Em que VP = valor matricial dos imóveis adjudicados um determinado sujeito;

Q = quota ideal desse sujeito, de acordo com o valor matricial dos imóveis partilhados;

VI = valor de inventário dos imóveis adjudicados a esse sujeito.

De salientar que, com base no valor de inventário ou da escritura, apenas um dos herdeiros levou um excesso de quota-parte; porém, o mesmo não se verifica quando se toma em consideração o valor da matriz, pois, neste caso, quer «A» quer «B» levam mais do que a sua quota ideal, razão pela qual ficam sujeitos ao pagamento de sisa sobre o excesso de quota-parte nos bens imobiliários.

.

---

<sup>24</sup> Este valor pode ser obtido diretamente pela multiplicação de 220.000\$ por 1/15.

#### 4. O Imposto do Selo

O Imposto do Selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará de 24 de Dezembro de 1660) e era considerado, até à sua reforma, operada em 2000, um imposto anacrónico<sup>25</sup>, na medida em que uma parte importante do seu extenso universo de incidência se revelava flagrantemente desajustado das realidades.

A reforma de 2000, além de ter reduzido em mais de um terço o número de verbas da Tabela Geral, pôs termo à acumulação de tributação do mesmo facto por mais de uma verba, embora com exceções<sup>26</sup>.

Com a reforma da tributação do património, o Código do Imposto do Selo sofreu uma profunda remodelação. A decisão de abolir o Imposto sobre as Sucessões e Doações relativo às transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários tornou injustificável a manutenção de um Código destinado a tributar apenas as restantes transmissões gratuitas<sup>27</sup>, pelo que essas transmissões passaram a ser tributadas em sede do Imposto do Selo.

Quanto à incidência objetiva passa a indicar-se expressamente quais os bens ou direitos não sujeitos a imposto (delimitação negativa de incidência), eliminando-se a tributação dos bens pessoais ou domésticos, bem como a presunção da sua existência, até agora vigente<sup>28</sup>.

A inovação mais importante nesta matéria é que a base tributável nas transmissões por morte deixa de ser a quota hereditária de cada herdeiro, passando a ser a massa hereditária global na pessoa do cabeça-de-casal. Desta forma, a liquidação do imposto não exige a partilha prévia, ainda que ideal, da herança<sup>29</sup>.

Nos termos do número 1 do artigo 1.º do CIS, o Imposto do Selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

---

<sup>25</sup> Preâmbulo do Código do Imposto do Selo, republicado no Anexo III do Decreto-Lei n.º 287/03, de 12 de novembro.

<sup>26</sup> Por exemplo, a doação de bens imóveis está sujeita às verbas 1.1. e 1.2. da Tabela Geral.

<sup>27</sup> Preâmbulo do Código do Imposto do Selo, republicado no Anexo III do Decreto-Lei n.º 287/03, de 12 de novembro.

<sup>28</sup> *Idem*.

<sup>29</sup> *Idem*.

São consideradas transmissões gratuitas de bens, para efeitos de Imposto do Selo, as que tenham por objeto direitos de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis e as que tenham por objeto bens móveis sujeitos a registo<sup>30</sup>; não são sujeitas a Imposto do Selo as transmissões gratuitas de bens de uso pessoal ou doméstico (conjugação das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 1.º e alínea f) do n.º 5 do artigo 1.º do CIS).

Nas sucessões por morte, o cabeça-de-casal é obrigado a participar ao serviço de finanças competente o falecimento do autor sucessão, a declaração de morte presumida ou a justificação judicial do óbito, conforme disposto no número 1 do artigo 26.º do CIS; a participação é de modelo oficial, identifica o autor da sucessão, as respetivas datas e locais, bem como os sucessores e, caso aplicável, a relação de bens com a indicação dos valores que devam ser declarados pelo apresentante, conforme previsto no número 2 do artigo 26.º do CIS. A participação deve ser apresentada até final do terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária.

O cabeça-de-casal deve indicar todos os beneficiários, se possuir os elementos para esse efeito, caso em que os mesmos ficam desonerados da participação que lhes competir (número 4 do artigo 26.º do CIS).

Caso a partilha já tiver sido efetuada, a participação é instruída com a escritura de partilha, conforme disposto na alínea b) do número 6 do artigo 26.º do CIS.

Se estiver pendente litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objeto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencente à herança, pode ser requerida a suspensão do processo de liquidação do imposto, suspensão que se referirá apenas aos bens que forem objeto do litígio; transitada em julgado a decisão, devem os interessados declarar o facto dentro de 30 dias no serviço de finanças competente, juntando certidão da decisão, prosseguindo o processo de liquidação ou reformando-se no que for necessário, conforme o que houver sido julgado (artigo 34.º do CIS).

Quando houver inventário, o tribunal remeterá, no prazo de 30 dias contados da data da sentença que julgou definitivamente as partilhas, uma participação circunstanciada

---

<sup>30</sup> Por exemplo: veículos automóveis, barcos a motor, etc.

contendo o nome do inventariado e os do cabeça-de casal, e herdeiros, bem como bens que ficaram pertencendo a cada um, com a especificação do seu valor.

Nas sucessões por morte, a obrigação tributária considera-se constituída na data da abertura da sucessão, conforme disposto na alínea p) do artigo 5.º do CIS.

Nas transmissões gratuitas e conforme disposto nos números 1 e 2 do artigo 13.º do CIS, o valor tributável dos imóveis é:

- a) O valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão<sup>31</sup>;
- b) O determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial<sup>32</sup>;
- c) O valor declarado ou o resultante da avaliação, consoante o que for maior, caso não seja possível determinar o valor por aplicação dos critérios previstos em a) e b);
- d) O valor de mercado, caso não seja possível determinar o valor por aplicação do CIMI.

Em qualquer circunstância, o valor tributável dos imóveis, para efeitos da tributação da transmissão gratuita, será sempre o seu valor patrimonial determinado nos termos do CIMI<sup>33</sup> e nunca o valor atribuído na partilha, mesmo se superior ao valor patrimonial tributário.

O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico e em caso de interesse económico comum a vários titulares, o encargo do imposto é repartido proporcionalmente por todos eles; nas transmissões por morte considera-se titular do interesse económico, a herança e os legatários (números 1 e 2 e alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS).

A matéria tributável deixou de ser a quota hereditária de cada sucessor e passa a ser a herança, representada pelo cabeça-de-casal; este passa a ser o responsável pelo pagamento do imposto, utilizando os recursos da herança. Aos herdeiros não lhes pode ser exigido que suportem o imposto.

Porém, pode acontecer que a herança não disponha de rendimentos ou bens que produzam rendimentos, não dispondo portanto de rendimentos para pagar o imposto. Ora, neste

---

<sup>31</sup> No caso da sucessão por morte, a data da transmissão é a data de abertura da sucessão.

<sup>32</sup> No caso de prédios omissos na matriz, procede-se à sua inscrição, para posterior avaliação; os prédios inscritos sem valor patrimonial deverão ser avaliados.

<sup>33</sup> António dos Santos Rocha & Eduardo José Martins Brás, *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2015, p. 600.

caso, para evitar uma execução fiscal e conseqüente redução do valor da quota hereditária, o cabeça-de-casal pode ser obrigado a suportar o imposto, não o podendo exigir aos herdeiros antes da partilha.

Apesar de não expressamente previsto no CIS, parece-nos ser este o único imposto a incidir sobre as transmissões gratuitas, com a exceção prevista na alínea c) do número 5 do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (CIMT), a tratar no número seguinte.

## 5. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) que substituiu o Imposto Municipal de Sisa, continua a incidir sobre as transações, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito<sup>34</sup>.

Nos termos do número 1 do artigo 2.º do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis situados no território nacional.

Dispõe a alínea c) do número 5 do acima citado artigo 2.º do CIMT que também está sujeito ao IMT o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, pelo que no caso particular das sucessões por morte, o excesso de quota-parte que ao adquirente pertencer fica abrangido por esta disposição; este preceito em nada diverge do § 2º do artigo 7.º do CIMSSD, anteriormente referido no ponto sobre o imposto municipal de sisa.

Resumindo, em virtude do disposto no número 1 do artigo 2.º do CIMT, é também sujeito a IMT, o excesso de quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas; porém, a dúvida que se coloca é se o legislador pretendia tributar sempre que ocorresse este excesso de quota-parte sobre os bens imóveis ou apenas quando se estivesse perante uma operação onerosa.

O preâmbulo do CIMT refere que para além dos factos<sup>35</sup> que integram a regra geral de incidência objetiva, o Código continua também a ficcionar, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas operações que direta ou indiretamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da incidência, dando alguns exemplos<sup>36</sup>. Assim, somos de opinião que a intenção de legislador era a de, além de tributar as transmissões a título oneroso, tributar também todos os factos elencados nos seus diversos números, independentemente de haver ou não transmissão civil nesses factos.

---

<sup>34</sup> Preâmbulo do CIMT (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12-11).

<sup>35</sup> Transmissão económica.

<sup>36</sup> Promessas de aquisição e alienação acompanhadas da tradição dos bens, contratos de locação em que seja desde logo clausulada a posterior venda do imóvel, arrendamentos a longo prazo e aquisição de partes sociais que confirmam ao titular uma participação dominante em determinadas sociedades comerciais se o seu ativo for constituído por bens imóveis.

Contudo, também é admissível<sup>37</sup> que a conjugação do número 1 com a alínea c) do número 5 do artigo 2.º do CIMT determine que só em caso de onerosidade da partilha haverá tributação do excesso de quota-parte, apesar de, como já referido, nos parecer que não era essa a intenção do legislador.

Contudo, para que não existam quaisquer dúvidas na interpretação do acima citado número 5, deveria ser retirada a expressão “Em virtude do disposto no n.º 1”.

De acordo com a regra 11.ª do número 3 do artigo 12.º do CIMT, nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da alínea c) do número 5 do artigo 2.º do CIMT, é calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens adicionado do valor atribuído aos imóveis não sujeitos a inscrição matricial ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à partilha. Esta redação pouco difere da regra 16.ª do § 3.º do artigo 19.º do CIMSSD, anteriormente referida e, também aqui, parece-nos que o legislador poderia, por exemplo, ter definido o critério para a distribuição do excesso de quota-parte, caso seja adjudicado mais de que um imóvel ao mesmo adquirente<sup>38</sup> e até mesmo, introduzido a fórmula de cálculo do excesso de quota-parte<sup>39</sup>.

No caso da distribuição do excesso de quota-parte, parece-nos razoável que a mesma seja feita de acordo com o valor patrimonial tributário de cada imóvel, para manter o critério definido na 11.ª regra acima citada, mas não nos chocaria que o critério fosse na proporção do valor atribuído a cada imóvel ou até mesmo o maior dos dois.

Para efeitos de cálculo do excesso de quota-parte, podemos utilizar a seguinte fórmula<sup>40</sup>:

$$E = [VI \times (VP - Q)] / VP$$

Em que:

---

<sup>37</sup> O excesso de quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, (...) [está sujeito a IMT], mas também [é necessário] que a transmissão seja efetuada título oneroso, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º1, do Código do IMT (Decisão arbitral do CAAD, de 17-11-2017 e proferida no âmbito do processo n.º 348/2017-T).

<sup>38</sup> Esta questão é importante, na medida em que a taxa do IMT se aplica em função da natureza e do uso do prédio, e o legislador está a ficcionar uma transmissão global.

<sup>39</sup> O valor de aquisição do imóvel passa a ser composto pelo valor de aquisição a título gratuito e pelo valor de aquisição a título oneroso; o primeiro é apurado na proporção dos direitos dos herdeiros e em função do VPT, conforme disposto no número 1 do artigo 13.º do CIS, e o segundo é apurado na proporção adquirida e em função do valor declarado ou do VPT, conforme disposto na regra 11.ª do número 4 do artigo 12.º do CIMT.

<sup>40</sup> J. Silvério Mateus & L. Corvelo de Freitas, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo*, Engifisco, 2005 p. 421.

VI = Valor segundo a partilha;

E = excesso sujeito a IMT;

VP = Valor patrimonial tributário; Q = Quota ideal segundo o valor patrimonial tributário.

Caso a partilha seja efetuada com base nos valores matriciais, o cálculo do excesso de quota-parte não oferece qualquer dificuldade, como poderemos ver pelo exemplo seguinte:

Zeferino faleceu e a herança vai ser partilhada entre os seus três filhos, em partes iguais; para efeitos de eventual tributação em sede de IMT, apenas importa tomar em consideração a relação dos imóveis que constituem o acervo hereditário.

#### MAPA DE PARTILHA (valores em €)

N.º BEM	DESCRIÇÃO	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO	VALOR ATRIBUÍDO	ADJUDICATÁRIO
1	Imóvel urbano 1	150 000	150 000	António
2	Imóvel urbano 2	120 000	120 000	Berta
3	Imóvel urbano 3	70 000	70 000	Carlos
4	Imóvel rústico	80 000	80 000	Carlos
TOTAL		<b>420 000</b>	<b>420 000</b>	

A quota-parte de cada um é de 140.000 € ( $420.000 / 3$ ) e o excesso de quota-parte pode ser obtido de acordo com o quadro seguinte:

### EXCESSO SOBRE O VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO (valores em €)

QUOTA-PARTE	VPT	EXCESSO	ADJUDICATÁRIO
140 000	150 000	10 000	António
140 000	120 000	NÃO	Berta
140 000	150 000	10 000	Carlos

No pressuposto da inexistência de outros bens (não imóveis) a partilhar, o excesso corresponde exatamente ao valor das tornas pagas por António e Carlos, estando cada um deles sujeito a tributação, em sede de IMT, sobre o respetivo excesso de quota-parte.

Na hipótese de existência de outros bens (não imóveis) a partilhar, apenas estaria em causa a alteração do mapa de partilha, pois não haveria qualquer alteração no cálculo do excesso de quota-parte sobre os bens imóveis e respetiva base de incidência, para efeitos de tributação em sede de IMT.

Se, no caso em apreço, além dos imóveis, o acervo hereditário fosse ainda constituído por bens móveis no valor 30.000 € adjudicados a Berta, não teria havido lugar ao pagamento de tornas; contudo, existiria sempre excesso de quota-parte<sup>41</sup>, na medida em que só os bens imóveis são tomados em consideração para o cálculo deste excesso.

No caso de Carlos, o excesso tem de ser repartido<sup>42</sup> pelos dois imóveis que recebeu; esta distribuição será efetuada na proporção dos respetivos valores patrimoniais tributários<sup>43</sup>.

O excesso global de quota-parte (10.000,00 €) será então distribuído da seguinte forma:

---

<sup>41</sup> Esta interpretação não é consensual, como já referido, mas segui-la-emos, na convicção de que é a mais seguida.

<sup>42</sup> Esta repartição é necessária, em virtude das taxas do IMT não serem as mesmas para todo o tipo de bens imóveis. As taxas aplicáveis diferem nos quatros seguintes grupos: 1) prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente; 2) prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, não abrangido pelo número anterior; 3) prédios rústicos; 4) outros prédios urbanos.

<sup>43</sup> Apesar da inexistência de normas expressas sobre esta matéria, parece-nos o procedimento mais adequado, pois já era seguido na vigência do CIMSSD.

Excesso do imóvel urbano 3	= 70.000/150.000 x 10.000	= <b>4.666,67 €</b>
Excesso do imóvel rústico	= 80.000/150.000 x 10.000	= <b>5.333,33 €</b>
<b>TOTAL</b>		<b>10.000 €</b>

O exemplo atrás apresentado considera apenas os valores patrimoniais tributários; contudo, na maior parte das vezes, estes valores estão abaixo do preço de mercado, pelo que o mapa de partilha terá uma configuração diferente do anteriormente apresentado. Vejamos, então, o mesmo exemplo, mas em que os valores atribuídos na partilha são diferentes do valor patrimonial tributário, conforme quadro seguinte:

#### MAPA DE PARTILHA (valores em €)

N.º BEM	DESCRIÇÃO	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO	VALOR ATRIBUÍDO	ADJUDICATÁRIO
1	Imóvel urbano 1	150 000	200 000	António
2	Imóvel urbano 2	120 000	190 000	Berta
3	Imóvel urbano 3	70 000	100 000	Carlos
4	Imóvel rústico	80 000	110 000	Carlos
<b>TOTAL</b>		<b>420 000</b>	<b>600 000</b>	

O excesso de quota-parte sobre os valores patrimoniais tributários não se altera, mas temos de calcular o excesso sobre os valores atribuídos, para apuramento da base de incidência do IMT.

A quota-parte de cada um é de 200.000 € (600.000 / 3) e o excesso de quota-parte pode ser obtido de acordo com o quadro seguinte:

### EXCESSO SOBRE O VALOR ATRIBUÍDO (valores em €)

QUOTA-PARTE	VALOR ATRIBUÍDO	EXCESSO	ADJUDICATÁRIO
200 000	200 000	NÃO	António
200 000	190 000	NÃO	Berta
200 000	210 000	10 000	Carlos

Apesar de apenas Carlos ter pago tornas, também António ficará sujeito a tributação em sede IMT<sup>44</sup>, em virtude do excesso de quota-parte sobre os valores patrimoniais tributários.

Aplicando a fórmula “ $E = [VI \times (VP - Q)] / VP$ ” já anteriormente referida para o cálculo do excesso de quota-parte, obtém-se o seguinte quadro.

### EXCESSO TRIBUTÁVEL (valores em €)

ADJUDICATÁRIO	QUOTA IDEAL SEGUNDO O VPT	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO	VALOR ATRIBUÍDO	A TRIBUTAR
António	140 000	150 000	200 000	13 333,33
Carlos	140 000	150 000	210 000	14 000,00

De realçar que Carlos pagou 10.000 € de tornas e vai ser tributado, em sede de IMT, por 14.000 € e António, apesar de não ter pago tornas, vai ser tributado por 13.333,33 €; esta situação é consequência de se **apurar** o excesso de quota-parte sobre o valor patrimonial e não sobre o valor de inventário<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Conforme nossa interpretação já anteriormente referida.

<sup>45</sup> Também pode ocorrer a situação do valor tributável ser inferior ao valor das tornas, como se pode verificar no exemplo apresentado no ponto sobre o imposto municipal de sisa.

Também, neste caso, e no que respeita aos imóveis recebidos por Carlos, importa repartir o excesso sobre cada um deles; considerando a inexistência de normativo sobre o procedimento a adotar e que o cálculo do excesso é efetuado com base nos valores patrimoniais tributários, parece-nos que a repartição se deva efetuar também nesta mesma base. O mapa de repartição seria, então, o seguinte:

Excesso do imóvel urbano 3	= $70.000/150.000 \times 14.000$	= <b>6.533,33 €</b>
Excesso do imóvel rústico	= $80.000/150.000 \times 14.000$	= <b>7.466,67 €</b>
<b>TOTAL</b>		<b>14.000 €</b>

Porém, se a repartição fosse efetuada de acordo com os valores atribuídos na partilha, o mapa de repartição seria o seguinte:

Excesso imóvel urbano 3	= $100.000/210.000 \times 14.000$	= <b>6.666,67 €</b>
Excesso do imóvel rústico	= $110.000/210.000 \times 14.000$	= <b>7.333,33 €</b>
<b>TOTAL</b>		<b>14.000 €</b>

Ora, como se pode observar, os resultados obtidos não são iguais, pelo que somos de opinião que o legislador deveria definir o método de repartição, para evitar interpretações e até mesmo dualidade de critérios.

## **CAPÍTULO II – As Mais-Valias Imobiliárias**

### **1. O Imposto de Mais-Valias**

Este foi o último dos impostos criados no âmbito da reforma da tributação direta, iniciada em 1958 com o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações; era um imposto novo, apesar de não ser nova a espécie de tributação, pois as mais-valias ou ganhos de capital já eram tributadas através quer dos encargos de mais-valia previstos na Lei n.º 2030 e no Decreto-Lei n.º 41 616 (do Relatório do Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965 e que aprova o Código do Imposto de Mais-Valias).

Como também referido no Relatório acima mencionado, a ideia de que se partiu para traçar os limites do imposto foi a de considerar mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda; no entanto, resolveu-se aplicá-la, não a todos os bens naquelas condições, e sim apenas aos bens cujas mais-valias se verificavam com maior frequência, eram de maior vulto ou não ofereciam dificuldades sérias de determinação, como é o caso dos terrenos para construção, os trespasses e os alvarás, o direito ao arrendamento de escritórios e consultórios, bem como a alienação de quotas ou ações de sociedades.

Saliente-se que, em princípio, só se visava com este imposto as valorizações meramente ocasionais ou, no dizer dos Ingleses, ganhos trazidos pelo vento<sup>46</sup>, ou seja, as valorizações ou ganhos obtidos, fora do exercício de uma atividade económica, com bens que não tivessem sido produzidos nem adquiridos para venda.

Para o âmbito deste trabalho, apenas é relevante a incidência deste imposto sobre as mais-valias obtidas com a alienação de bens imóveis; assim, nos termos do n.º 1.º do artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias, apenas estavam sujeitas a imposto os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terreno para construção e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial, com exceção dos ganhos sujeitos aos encargos de mais-valia que fossem provenientes das seguintes operações:

a) Aumento considerável de valor de prédios rústicos não expropriados, por virtude de obras de urbanização ou abertura de grandes vias de comunicação e pela

---

<sup>46</sup> Número 4 do Relatório citado.

possibilidade da sua aplicação como terrenos para construção urbana (artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948);

b) Terrenos da margem sul do Tejo, situados na zona valorizada pela construção da ponte<sup>47</sup> e seus acessos, nos termos da legislação aplicável (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958).

Apesar de a intenção ser a de tributar todos os ganhos ocasionais, o princípio adotado foi o de elencar os atos sujeitos a este imposto, devido à dificuldade que haveria em controlar a prática de todas operações que configurassem um ganho extraordinário, eventualmente sujeito a tributação em sede deste novo imposto.

Resumindo, no que respeita a bens imóveis, apenas eram tributadas as transmissões onerosas de terreno para construção efetuadas pelos particulares<sup>48</sup>, com as exceções acima referidas.

---

<sup>47</sup> Atual Ponte 25 de Abril.

<sup>48</sup> Pessoas singulares que não desenvolvem qualquer atividade económica.

## 2. O IRS e a Categoria G

### 2.1. Noção de rendimento para efeitos fiscais

Como nos ensina Xavier de Basto<sup>49</sup>, para a teoria fiscal, o rendimento constitui o índice de capacidade para pagar impostos, pelo que haverá de se construir um conceito de rendimento que tenha em conta essa finalidade, ou seja, terá de considerar-se rendimento todo o fluxo patrimonial que se entenda revelar adequadamente a capacidade de pagar imposto do seu recetor. Assim, para efeitos fiscais, o rendimento pode ser entendido em dois sentidos – o estrito e o lato – originando duas noções, a saber:

- a) O “rendimento-produto” ou rendimento em sentido estrito;
- b) O “rendimento-acrécimo”, ou rendimento em sentido lato.

O “rendimento-produto” é constituído pelo valor dos acréscimos patrimoniais líquidos que, num período, afluem a um titular em resultado de uma atividade económica. Para medir os resultados da atividade só devemos levar em conta os acréscimos que possam ser gastos sem dano do património inicial, ou seja, os acréscimos líquidos. Só temos verdadeiramente produto quando mantemos íntegro o património inicial. Neste conceito, o rendimento é o produto líquido<sup>50</sup>, implicando a ideia de que os acréscimos patrimoniais em causa são produzidos (provêm de uma fonte produtora). Por essa razão se entende que este conceito é baseado na teoria da fonte. O rendimento assim concebido não é mais do que o somatório do produto dos diferentes fatores de produção (salários, rendas, juros e lucros).

O “rendimento- acréscimo” é constituído por todos os acréscimos patrimoniais líquidos que afluem a um titular, num determinado período, independentemente de serem ou não provenientes de uma atividade produtiva. Chega-se, assim, à noção lata de rendimento, assente na teoria do acréscimo patrimonial.

Temos dois tipos de acréscimo patrimonial que não são rendimento-produto, mas que constituem rendimento na conceção lata – aumento do valor do património pela entrada de ativos que dele não faziam parte e aumento de valor dos ativos que já o constituíam.

---

<sup>49</sup> José Guilherme Xavier de Basto, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, p. 40-45.

<sup>50</sup> No caso de rendimentos sujeitos a IRS, chega-se ao produto líquido, nas categorias A e H, por efeito das deduções específicas.

No primeiro tipo incluem-se as doações e as heranças, ou seja as aquisições a título gratuito; contudo, salienta-se que apesar de fazerem parte do conceito de rendimento no sentido lato, não são geralmente tributadas pelo imposto do rendimento das pessoas singulares, antes sujeitas a um imposto separado, entre nós o Imposto do Selo, como já referido.

No segundo tipo, estamos a falar de aumentos de valor sem que haja qualquer participação do titular no processo produtivo, ou seja totalmente inesperados; estes aumentos de valor são designados de mais-valias ou ganhos de capital e que iremos abordar no ponto seguinte.

## **2.2. Noção de mais-valia**

Como referido no último parágrafo do número anterior, as mais-valias são aumentos inesperados do valor dos ativos patrimoniais; inesperados porque, por definição, não têm origem na atividade produtiva, não fazendo parte do conceito do rendimento em sentido estrito, mas sim do conceito em sentido lato.

Como nos ensina Xavier de Basto<sup>51</sup> a mais-valia caracteriza-se, sob o ponto de vista teórico, como um ganho acidental ou fortuito (*windfall gain*).

Consideram-se mais-valias<sup>52</sup> os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda e como<sup>53</sup>, em princípio, só se visam com este imposto valorizações meramente ocasionais ou, em terminologia anglo-saxónica, ganhos trazidos pelo vento, nem a existência de tributação pode, na maioria das hipóteses, constituir obstáculo a que se verifiquem as mais-valias, nem a justiça exige que se concedam quaisquer isenções.

O Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro de 1988, aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e sua entrada em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1989.

O IRS comporta nove categorias de rendimentos e a sétima (categoria G) enquadra as mais-valias; com esta reforma, alargou-se a tributação a ganhos não sujeitos ao imposto

---

<sup>51</sup> José Guilherme Xavier de Basto, *ob. cit.*, p. 395.

<sup>52</sup> Número 2 do Relatório do Código do Imposto de Mais-Valias que vigorou até 1989.

<sup>53</sup> Número 4 do Relatório do Código do Imposto de Mais-Valias que vigorou até 1989.

de mais-valias, tais como os gerados pela transmissão onerosa de qualquer forma de propriedade imóvel (do Preâmbulo do acima citado Decreto-Lei n.º 442-A/88).

O número 1 do artigo 10.º do CIRS estabelece quais os ganhos obtidos que constituem mais-valias, para efeitos de tributação em sede de IRS; como refere Xavier de Basto<sup>54</sup>, a tributação é seletiva: não são tributáveis mais-valias que não sejam previstas no elenco deste número 1 do artigo 10.º, que é, pois, um elenco exaustivo.

Portanto, constituem mais-valias tributáveis os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

- a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários;
- c) Alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
- e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos decorrentes de swaps de taxa de juro;
- f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação;
- g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações decorrentes de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição,
- h) Cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

Assim, nos termos da primeira parte da alínea a) do número 1 do artigo 10.º do CIRS, considera-se mais-valias os ganhos que, não sendo rendimentos empresariais e

---

<sup>54</sup> José Guilherme Xavier de Basto, *ob. cit.*, p. 396.

profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis; estes ganhos consideram-se obtidos no momento da prática do ato e são constituídos pela diferença entre o valor da realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificado como rendimento de capitais, se for caso disso.

Portanto, para que se apure uma mais-valia é necessário, em primeiro lugar, que tenha havido uma alienação onerosa (valor de realização) de um direito pré-existente; em segundo lugar, que o direito tenha entrado no património do alienante por um determinado valor (valor de aquisição), numa data também determinada. Só assim estarão preenchidos todos os requisitos para o apuramento da mais-valia.

As mais-valias tributáveis são líquidas, ou seja, à diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, ainda podem ser deduzidos alguns encargos incorridos com a aquisição e venda do bem, bem como de despesas de conservação do mesmo. De salientar ainda que o valor de aquisição pode ser corrigido por aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda, desde que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e a data de alienação ou afetação a atividade empresarial ou profissional.

### **2.3. Exclusão de Tributação**

Como já referido, para efeitos de tributação em sede de IRS, só são consideradas as mais-valias elencadas no número 1 do artigo 10.º do CIRS. Porém, são excluídos de tributação<sup>55</sup> os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

---

<sup>55</sup> N.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

c) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

Porém, não haverá lugar ao benefício<sup>56</sup> acima mencionado quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;

b) Nos demais casos, o adquirente não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;

c) Os imóveis que tenham beneficiado de apoio não reembolsável concedido pelo Estado ou outras entidades públicas para a aquisição, construção, reconstrução ou realização de obras de conservação de valor superior a 30 % do valor patrimonial tributário do imóvel para efeitos de IMI, sejam vendidos antes de decorridos 10 anos sobre a data da sua aquisição, da assinatura da declaração comprovativa da receção da obra ou do pagamento da última despesa relativa ao apoio público não reembolsável que, nos termos legais ou regulamentares, não estejam sujeitos a ónus ou regimes especiais que limitem ou condicionem a respetiva alienação.

São ainda excluídos de tributação<sup>57</sup> os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis, destinados a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel e, se aplicável, do reinvestimento previsto na alínea a) do parágrafo anterior, seja utilizado para a aquisição de um contrato de seguro ou de uma adesão individual a um fundo de pensões aberto, ou ainda para contribuição para o regime público de capitalização;

---

<sup>56</sup> N.º 6 do artigo 10.º do CIRS.

<sup>57</sup> N.º 7 do artigo 10.º do CIRS.

b) O sujeito passivo ou o respetivo cônjuge, na data da transmissão do imóvel, se encontre, comprovadamente, em situação de reforma, ou tenha, pelo menos, 65 anos de idade;

c) A aquisição do contrato de seguro, a adesão individual a um fundo de pensões aberto ou a contribuição para o regime público de capitalização seja efetuada nos seis meses posteriores contados da data de realização;

d) Sendo o investimento realizado por aquisição de contrato de seguro ou da adesão individual a um fundo de pensões aberto, estes visem, exclusivamente, proporcionar ao adquirente ou ao respetivo cônjuge, uma prestação regular periódica, de montante máximo anual igual a 7,5 % do valor investido;

e) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

Não há lugar ao benefício atrás referido se o reinvestimento não for efetuado no prazo referido na alínea c), ou se, em qualquer ano, o valor das prestações recebidas ultrapassar o limite fixado na alínea d), sendo esse ganho objeto de tributação no ano em que se conclua o prazo para reinvestimento, ou que seja ultrapassado o referido limite, respetivamente.

#### **2.4. Valor de realização**

Como já referido, na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, os ganhos sujeitos a IRS determinam-se pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição.

O valor de realização corresponde ao valor da respetiva contraprestação, conforme disposto na alínea f) do número 1 do artigo 44.º CIRS; porém, se o valor considerado para efeitos de liquidação de IMT ou o que devesse ser considerado, caso fosse devida, for superior ao valor da contraprestação, será aquele o considerado como valor de realização (número 2 do artigo 44.º do CIRS).

Assim, se um imóvel for vendido por um valor inferior ao seu valor patrimonial tributário, como o valor a considerar para efeitos de tributação em sede de IMT é o valor patrimonial tributável, então também este será considerado como o valor de realização<sup>58</sup>.

## **2.5. Valor de aquisição**

Já no que respeita ao valor de aquisição, temos de ter em conta se a aquisição foi a título gratuito ou oneroso.

No caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, o valor de aquisição é:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação do Imposto do Selo;
- b) O valor que serviria de base à liquidação do Imposto do Selo, caso este fosse devido.

Ora, no caso dos bens imóveis, o valor considerado para efeitos do Imposto do Selo é o valor patrimonial tributário à data da transmissão, conforme já referido.

No caso de aquisição a título oneroso de bens imóveis, considera-se valor de aquisição:

- a) O que tiver servido de base para liquidação do IMT;
- b) O valor que serviria de base para liquidação do IMT, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto, no caso de não ter havido lugar à liquidação do IMT.

O valor de aquisição dos bens imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponderá ao maior dos seguintes valores:

- a) Valor patrimonial inscrito na matriz;
- b) Valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.

No caso da alínea b) do parágrafo anterior, o valor do terreno será determinado de acordo com o que tiver servido de base à liquidação do IMT ou, caso não tivesse havido lugar à liquidação de IMT, o valor que serviria de base para a sua liquidação, caso fosse devida, e determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

---

<sup>58</sup> Salvo se o contribuinte conseguir fazer prova em contrário.

No caso de bens imóveis adquiridos através do exercício de opção de compra no termo da vigência do contrato de locação financeira, considera-se valor de aquisição o somatório do capital incluído nas rendas pagas durante a vigência do contrato e o valor pago para efeitos de exercício do direito de opção, com exclusão de quaisquer encargos.

O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre bens imóveis é corrigido pela aplicação de coeficientes de desvalorização da moeda, aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação.

Esta particularidade tem um impacto significativo nos bens adquiridos em períodos de grande inflação, como os que ocorreram em Portugal entre 1974 e 1994. Apenas a título de exemplo, conforme disposto na Portaria 220/2020, de 21 de setembro, a um imóvel vendido em 2020 e adquirido em 1980, aplica-se um coeficiente de correção monetária de 10,87; se o mesmo imóvel tivesse sido adquirido em 1970 o coeficiente de correção seria de 57,22.

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens.

Esta norma, ao introduzir a possibilidade destas deduções, vem ao encontro do conceito de produto líquido, já referido, ou seja, garante que o património inicial se mantenha íntegro.

## **2.6. Tributação**

No caso de residentes, a mais-valia apurada na alienação de bens imóveis, é tributada a 50% e obrigatoriamente englobada, ou seja, a taxa de tributação depende do montante apurado e da existência ou não de outros rendimentos.

Os não residentes estão sujeitos a uma taxa de tributação autónoma de 28% e pela totalidade da mais-valia apurada. Contudo, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) já considerou que o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) se opõe a uma legislação que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem

imóvel situado num Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria em relação às mais-valias obtidas por residentes<sup>59</sup>; mais<sup>60</sup>, resulta da jurisprudência do TJUE que uma operação relativa à liquidação de um investimento imobiliário constitui um movimento de capitais, pelo que a alienação onerosa de um bem imóvel situado num Estado-Membro efetuada por pessoas singulares não residentes é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º do TFUE que proíbe as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre os Estados-Membros e estados terceiros, pelo que o disposto no n.º 2 do artigo 42.º do CIRS constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

Vejamos o seguinte exemplo:

O Sr. Alfredo faleceu em Outubro de 2004; os seus filhos, Xavier e Zeferino eram os únicos herdeiros, pelo que o património do pai foi partilhado entre eles, em Julho de 2005; Xavier pagou 52.000,00 € de tornas a Zeferino, conforme seguinte mapa de partilha.

#### MAPA DE PARTILHA (valores em €)

N.º BEM	DESCRIÇÃO	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO	VALOR ATRIBUÍDO	ADJUDICATÁRIO
1	Imóvel urbano 1	85 000	119 000	Xavier
2	Imóvel urbano 2	95 000	133 000	Xavier
3	Imóvel urbano 3	105 000	141 000	Zeferino
4	Imóvel rústico 1	450	3 000	Zeferino
5	Imóvel rústico 2	550	4 000	Zeferino
TOTAL		<b>286 000</b>	<b>400 000</b>	

<sup>59</sup> Acórdão do TJUE, de 11 de outubro de 2007, proferido no âmbito do processo C-443/06, *Hollmann*.

<sup>60</sup> Acórdão do TJUE, de 6 de setembro de 2018, proferido no âmbito do processo C-184/18.

Em Fevereiro de 2019, Xavier vendeu o imóvel urbano 1, por 150.000,00 €, tendo pago uma comissão de intermediação de 7.500,00 €, acrescida de IVA à taxa de 23%.

Calcular a mais-valia, para efeitos de tributação em sede de IRS.

O valor de realização é 150.000,00 €, conforme disposto na alínea f) do número 1 do artigo 44.º do CIRS.

O valor de aquisição do imóvel 1 é composto pelo valor de aquisição a título gratuito e pela aquisição a título oneroso.

O valor de aquisição a título gratuito é obtido pela relação entre a quota ideal e o valor patrimonial tributário dos bens recebidos, multiplicada pelo valor patrimonial do bem, o que neste caso será:

$$143.000/180.000 \times 85.000 = 67.527,78 \text{ €}$$

O valor de aquisição a título oneroso é-nos dado pelo valor que serviu de base à liquidação do excesso de quota-parte, repartido proporcionalmente ao valor patrimonial de cada imóvel, pelo que teremos:

$$[(180.000 - 143.000) / 180.000 \times 252.000] \times 85.000 / 180.000 = 24.461,11 \text{ €}$$

Note-se que a data de aquisição a título gratuito é Outubro de 2004 (data de abertura da sucessão) e a data de aquisição a título oneroso é Julho 2005 (data da escritura), apesar de esta questão não ser pacífica. Temos duas correntes de pensamento: uma, a de que a aquisição se reporta sempre à data da abertura da sucessão<sup>61</sup> (mesmo quando há aquisição a título oneroso) e outra, a de que a data da aquisição a título oneroso se reporta à data da celebração da escritura<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> O momento da aquisição do imóvel é um e um único, o momento da morte do autor da sucessão, sendo a partilha apenas uma forma de distribuir os bens pelos herdeiros em conformidade com a lei, a vontade do *de cuius* e os interesses dos herdeiros, em preenchimento dos respetivos quinhões hereditários, sempre, em todas as situações, com efeitos retroagidos àquele momento inicial da sucessão hereditária.

O legislador tributário, nem para tributação de mais-valias veio legislar de modo diverso.

(Do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0917/17, de 07-03-2018 e em que foi relatora a Conselheira Ana Paula Lobo).

<sup>62</sup> A partilha da herança gera a cessação do estado de indivisão hereditária e de materialização dos bens de cada quinhão hereditário, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão, assim se evitando quaisquer hiatus na titularidade das relações jurídicas que são objeto da sucessão. Juridicamente, tudo se passa como se cada um dos herdeiros fosse, desde a morte do *de cuius*, titular único dos direitos da sucessão hereditária, no que se refere aos bens corporizados na partilha. Mais se dirá que a partilha se deve visualizar, não com uma natureza meramente declarativa, mas antes como um verdadeiro ato modificativo ou de conversão, na medida em que converte os vários direitos a uma simples quota (indeterminada) de um

A nosso ver, nestes casos, tal como temos duas parcelas (uma adquirida a título gratuito e outra a título oneroso), nada obsta a que também tenhamos duas datas de aquisição: uma, a data de aquisição a título gratuito, correspondente à data da abertura da sucessão e liquidação do Imposto do Selo; outra, a data de aquisição a título oneroso, correspondente à data da celebração da escritura e liquidação do IMT. Na nossa ótica, deve prevalecer o critério fiscal, para efeitos de tributação.

As despesas com a aquisição e a venda são consideradas para efeito da redução das mais-valias, pelo que temos de calcular o IMT e o IS, cobrados em Julho de 2005 e que foram respetivamente, de 244,61 € (24.461,11 x 1%) e 195,69 € (24.461,11 x 0,8%); a despesa total, nesta data, foi de 440,30 €.

A comissão de intermediação paga foi de 9.225,00 € (7.500 x 1,23).

O quadro de apoio ao apuramento final da mais-valia é o seguinte (valores em €):

REALIZAÇÃO		AQUISIÇÃO		COEFICIENTE DE ATUALIZAÇÃO		DESPESAS
DATA	VALOR	DATA	VALOR	%	VALOR ATUAL	
<b>02/19</b>	150 000	<b>10/04</b>	67 527,78	1,22	82 383,89	440,30
		<b>07/05</b>	24 461,11	1,2	29 353,33	9 225,00
<b>TOTAL</b>	<b>150 000</b>				<b>111 737,22</b>	<b>9 665,30</b>

todo que se consubstancia nas relações jurídicas de cariz patrimonial que são objeto da sucessão, em direito exclusivo a uma parcela do todo.

No entanto, tudo o que exceder a quota ideal que ao herdeiro pertence em virtude de concorrer à herança, o mesmo herdeiro não adquire por efeito da sucessão, antes realizando uma verdadeira aquisição a título oneroso. Esta diferença, sujeita a tornas, é suficiente para concretizar a onerosidade da transmissão nesta parte, a qual reveste a natureza de uma verdadeira compra e venda, assim não reportando os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão e antes se devendo ter por concretizada a aquisição da respetiva propriedade no momento da celebração do contrato.

(Do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 06726/13, de 12-06-2014 e em que foi relator o Conselheiro Joaquim Condesso).

A mais-valia apurada é de 28.597,48 € (150.000 – 111.737,22 – 9.665,30). No caso de pessoa residente, a tributação incidirá sobre 50% deste valor, com englobamento obrigatório; no caso de pessoa não residente, a tributação incide sobre a totalidade da mais-valia apurada e à taxa liberatória de 28%.

Em resumo e em nossa opinião, os factos acima relatados apenas deveriam ter sido tributados em sede dos seguintes impostos:

- a) Imposto do Selo: isentos, ao abrigo da alínea e) do artigo 6.º do CIS;
- b) IMT: Xavier fica sujeito, pelo excesso de quota-parte, em Julho de 2005;
- c) IRS (Categoria G): Xavier fica sujeito, pela mais-valia obtida com a venda realizada em Fevereiro de 2019.

Porém, como veremos no capítulo seguinte, é entendimento da AT que Zeferino fica sujeito à liquidação de IRS (Categoria G) pelas tornas recebidas em Julho de 2005.

## **CAPÍTULO III – As Tornas e o IRS**

### **1. A posição da Autoridade Tributária**

No Portal das Finanças, à pergunta “*No caso de tornas recebidas em consequência de partilha de bens imóveis, considera-se haver sujeição a tributação em sede de IRS?*”, a resposta é “*Uma vez que as chamadas tornas resultam da alienação onerosa de parte ou do todo de direitos reais sobre bens imóveis, consideram-se as mesmas, ainda que delas se prescindia, como constituindo uma ganho sujeito a tributação em sede de categoria G do IRS (mais-valias)*”<sup>63</sup>.

A Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa com despacho concordante da Diretora de Serviços do IRS, de 21-11-2017, relativa ao processo 3803/17, considera que a atribuição de tornas confere o carácter oneroso à operação de partilha e, que consubstanciando as mesmas um negócio de alienação de um direito real a um bem imóvel ou parte dele, serão as mesmas consideradas como um ganho, e, por conseguinte, sujeitas a tributação em mais-valias nos termos do disposto no artigo 10.º do CIRS.

No mesmo sentido vai também a Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa com despacho concordante da Diretora de Serviços do IRS, de 20-06-2018, relativa ao processo 1351/2018, concluindo que verificando-se uma situação de excesso, ou seja, de tornas, por partilha por herança, e tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, considera-se haver uma transmissão a título oneroso, pela alienação/transmissão de uma quota-parte a que o herdeiro tinha direito do património que compunha a herança, que será tributada no âmbito do IRS.

No mesmo sentido, vai também a Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa sancionada por despacho da Diretora de Serviços do IRS, de 10-07-2019, relativa ao processo 2352/2018, considerando que tratando-se de uma partilha por sucessão, os herdeiros que, em resultado dessa partilha, recebam bens imóveis em valor inferior ao que tinham direito, essa diferença de valor é considerada como tornas, circunstância que consubstancia uma alienação/transmissão de parte da quota-parte a que tinham direito no

---

<sup>63</sup> [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/questoes\\_frequentes/Pages/faqs-00566.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/faqs-00566.aspx), consultada em 1 de Julho de 2020.

património que compunha a herança, devendo, por isso, declarar a referida alienação na declaração Modelo 3 do IRS.

Os processos 202/2016-T (CAAD) e 0056/10.8BEVIS (Tribunal Central Administrativo Norte) são apenas dois exemplos da forma reiterada como a AT se posiciona nesta temática.

Concluindo, a AT entende que as tornas estão sujeitas a tributação em sede de IRS (Categoria G), com os seguintes argumentos:

a) Nos casos de partilha por herança/sucessão, os herdeiros que em resultado da tal operação recebam a menos, em bens imóveis, do que o valor a que tinham direito e, por isso, recebam tornas, considera-se que procederam à alienação/transmissão de um parcial da quota-parte, a que tinham direito, do património que compunha a herança;

b) Como o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis e também incide sobre o excesso de quota-parte que aos adquirentes pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, logo, no mesmo sentido, mas no âmbito do IRS, encontra-se sujeita a tributação a cedência em ato de divisão ou partilhas de direitos reais sobre bens imóveis, desde que uma das partes (um herdeiro, na partilha por herança) receba bens que excedam a quota-parte a que tinha direito no património que compunha a herança, o que, por sua vez, irá determinar a existência de tornas, ou seja de um excesso;

c) Atendendo a que só a atribuição de tornas confere o carácter oneroso à operação de partilha e que, consubstanciando as tornas na realidade um negócio de alienação de um direito real a um bem imóvel ou parte dele, serão as mesmas consideradas como um ganho, mesmo que delas se prescindia, e, por conseguinte, sujeitas a tributação em mais-valias nos termos do disposto no artigo 10.º do CIRS.

Dito de outra forma, a AT considera que as tornas são resultado da alienação onerosa de um direito real a um bem imóvel ou parte deste, consubstanciado na tributação em sede de IMT do excesso de quota-parte, pelo que esta alienação pode dar origem a um ganho, tributável em sede de IRS (Mais-Valia).

Apesar deste entendimento, a AT admite que não existem normas expressas sobre o procedimento a seguir para o apuramento dos valores de aquisição e de realização a considerar para este efeito, e sugere uma forma de procedimento<sup>64</sup>.

Assim, em nosso entender, a questão que se coloca é se as tornas consubstanciam ou não uma alienação onerosa de um direito real a um bem imóvel ou parte deste e qual o posicionamento da doutrina e da jurisprudência sobre esta matéria.

## 2. A doutrina

Ensina-nos Rabindranath Capelo de Sousa<sup>65</sup> que da aceitação sucessória apenas decorre diretamente para cada um dos herdeiros o direito a uma quota hereditária, não a titularidade no direito de propriedade dos respetivos quinhões que lhe advirá pela partilha.

Nuno Espinosa G. Silva<sup>66</sup> considera que o direito de propriedade há-de transmitir-se aos herdeiros que aceitarem a herança. Porém, tal só ocorrerá, após a partilha que é o «ato pelo qual se põe termo à indivisão do património.»<sup>67</sup>. Até lá, são apenas contitulares do direito à universalidade dos bens que integram o acervo hereditário.

Ensina-nos também Pereira Coelho<sup>67</sup> que a contitularidade do direito à herança significa tanto como um direito a uma parte ideal, não de cada um dos bens que compõe a herança, mas sim da própria herança em si mesma considerada. Não se trata, portanto, de uma vulgar compropriedade entendida como participação na propriedade de bens concretos e determinados.

Também Rabindranath Capelo de Sousa<sup>68</sup> defende que, nos casos em que haja lugar à partilha da herança, segundo a opinião dominante, o domínio e posse sobre os bens em concreto da herança só se efetivam após a partilha, uma vez que até aí a herança constitui

---

<sup>64</sup> Ficha Doutrinária, Informação Vinculativa (Processo 1351/2018).

<sup>65</sup> Rabindranath Capelo de Sousa, *Lições de Direito das Sucessões*, vol. II, 3.ª edição, citado no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 30-01-2013, proferido no âmbito do processo n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1 e em que foi relator o Conselheiro Álvaro Rodrigues.

<sup>66</sup> Nuno Espinosa G. Silva, *Direito das Sucessões*, 1980, p. 110, citado no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 30-01-2013, proferido no âmbito do processo n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1 e em que foi relator o Conselheiro Álvaro Rodrigues.

<sup>67</sup> Pereira Coelho, *Direito das Sucessões*, 2.ª ed. 1966-67, citado no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 30-01-2013, proferido no âmbito do processo n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1 e em que foi relator o Conselheiro Álvaro Rodrigues.

<sup>68</sup> Rabindranath Capelo de Sousa, *Lições de Direito das Sucessões*, p. 185, citado no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 30-01-2013, proferido no âmbito do processo n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1 e em que foi relator o Conselheiro Álvaro Rodrigues.

um património autónomo, nada mais tendo os herdeiros do que o direito a uma quota-parte do património hereditário.

Parece-nos clara a posição doutrinária quanto aos direitos da sucessão. Até à partilha, não têm qualquer direito sobre bens concretos e determinados. Só após a partilha adquirem direitos, mas apenas sobre aqueles que lhes couberam, não por quaisquer outros.

Dito de outra forma, do acervo hereditário, os herdeiros só adquirem direitos sobre os bens que lhe couberam em partilha.

### **3. Jurisprudência**

No processo n.º 56/2013-T, de 30 de Maio de 2013, decidido no CAAD, é convicção dos árbitros que não há que considerar o recebimento de tornas como acréscimo patrimonial, posição adotada pela AT e que não tem suporte legal; mais, com o recebimento das tornas é tão-só reposto o quinhão hereditário a que o herdeiro tem direito, face à atribuição em “excesso” a outro ou outros co-herdeiros.

O Supremo Tribunal Administrativo<sup>69</sup> considerando que, nos termos do artigo 45.º do CIRS, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS se considera valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeito de liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações (atual IS) ou o que lhe serviria de base caso não tivesse havido liquidação, se conclui que por esta norma se pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita para efeitos de IRS com o que resulta do CIMSSSD (atual CIS), devendo entender-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto suscetível de servir de base de incidência a Imposto sobre as Sucessões e Doações (atual IS), independentemente de o imposto ser, no caso, devido. O conceito de transmissão adotado pelo CIRS, para efeitos de tributação de mais-valias, coincide com o utilizado para efeitos de incidência de IS, como se conclui do artigo 45.º do CIRS.

Deste entendimento, podemos concluir que o resultado da partilha é uma operação gratuita, excepcionalmente tributada em sede de IMT, nos casos em que há excesso de quota-parte sobre os bens imóveis.

---

<sup>69</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0155/07, de 06-06-2007 e em que foi relator o Conselheiro Jorge de Sousa.

Conforme entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência<sup>70</sup>, enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não um direito individual sobre cada um dos bens que a integram. Assim, 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<sup>71</sup>. 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.

Assim, na partilha não ocorre uma alienação de imóveis concretamente identificados, até porque só após a realização desta é possível estabelecer a titularidade do direito de propriedade.

Também o Supremo Tribunal de Justiça<sup>72</sup> considera que os herdeiros são apenas titulares de um direito à herança, universalidade de bens, ignorando-se sobre que bens irá recair esse direito e se haverá lugar à compensação dos demais herdeiros em tornas. Enquanto a herança se mantiver em estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem direitos sobre bens certos e determinados, nem um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer uma quota-parte em cada um.

Mais<sup>73</sup>, “até à partilha, os co-herdeiros de um património comum, adquirido por sucessão *mortis-causa*, não são donos dos bens que integram o acervo hereditário, nem mesmo em regime de compropriedade, pois apenas são titulares de um direito sobre a herança (acervo de direitos e obrigações) que incide sobre uma quota ou fração da mesma para cada herdeiro, mas sem que se conheça os bens concretos que preenchem tal quota. É pela partilha (extrajudicial ou judicial) que serão adjudicados os bens dessa universalidade que é a herança e que preencherão essas quotas. Partilhados os bens, a benefício de inventário ou extrajudicialmente (nesta modalidade só se houver consenso de todos), então as quotas hereditárias serão, em concreto, preenchidas e, só então, os herdeiros serão proprietários dos bens que integrarem as respetivas quotas ou quinhões.

---

<sup>70</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0975/09, de 25-11-2009 e em que foi relator o Conselheiro Valente Torrão.

<sup>71</sup> Ou seja, a partir desta data passa a dispor dos bens que lhe couberam, não de quaisquer outros bens do acervo hereditário.

<sup>72</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 09A0635, de 21-04-2009 e em que foi relator o Conselheiro Azevedo Ramos.

<sup>73</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito processo n.º 1100/11.7TBABT.E1.S1, de 30-01-2013 e em que foi relator o Conselheiro Álvaro Rodrigues.

Daqui podemos concluir que, até à partilha, os herdeiros são titulares do direito a uma fração ideal (o quinhão hereditário) do conjunto e não de uma quota-parte concreta sobre cada um dos bens que compõem a herança. A partilha põe termo à comunhão hereditária e só após a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular de direitos sobre os bens que integram a herança e que por ela lhe couberam.

Assim, tendo em conta que a alienação de um direito tem subjacente a legítima propriedade desse direito, não nos parece que o recebimento de tornas configure uma alienação onerosa de um direito, na medida em que o herdeiro que recebe as tornas não tinha qualquer direito sobre o imóvel que foi adjudicado ao herdeiro com excesso de quota-parte.

De facto, mesmo no caso de uma herança composta exclusivamente por bens imóveis, o artigo 10.º do CIRS é-lhe inaplicável, na medida em que se não existe um direito concreto sobre cada um dos bens que integram a herança, também não há legitimidade para alienar esse direito.

A lei não define a noção de transmissão gratuita ou transmissão onerosa, mas a doutrina faz alusão ao que se deve entender por contratos gratuitos e contratos onerosos, consoante origemem, de acordo com a intenção das partes, vantagens para uma só delas ou para as duas<sup>74</sup>.

Ora, se o herdeiro que recebe as tornas, para além do direito à sua quota ideal e que não representa uma vantagem adicional, não obtém qualquer outro benefício, então não há vantagem para este herdeiro no ato da partilha; por sua vez, o herdeiro que paga as tornas obtém uma vantagem ao receber mais do que a sua quota-parte. Logo, se só uma das partes obtém vantagem com a operação, estamos na presença de uma operação gratuita, no contexto da noção do parágrafo anterior.

O CIRS não fornece diretamente um conceito próprio de transmissão gratuita de bens sujeitos a tributação em sede de mais-valias, mas depreende-se que o legislador pretendeu sintonizar o conceito de transmissão gratuita, para efeitos de tributação, a título de mais-valias, em sede de IRS, com o que resulta do CIMSSD, agora CIS, devendo considerar-se que se opera uma transmissão a título gratuito quando ocorrer um facto suscetível de servir de base de incidência, a Imposto do Selo, independentemente de o imposto ser, no

---

<sup>74</sup> Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 5ª Edição, Almedina, 1991, citado na Decisão Arbitral do CAAD, de 17-11-2017, proferida no âmbito do processo n.º 348/2017-T.

caso, devido. Neste sentido a herança constitui uma transmissão de bens a título gratuito, inserida no âmbito de incidência do Imposto do Selo (artigo 1.º, n.º 3 do CIS)<sup>75</sup>.

Ora, constituindo a herança uma transmissão de bens a título gratuito, tudo o que compõe a quota ideal (bens e dinheiro) apenas está sujeita a tributação em sede de Imposto do Selo.

#### **4. Acréscimo patrimonial**

No caso em que das partilhas resulte que determinado herdeiro recebe bens imóveis de valor superior à sua quota na herança, a parte do valor dos prédios que excede a quota do herdeiro é adquirida por efeito da partilha e não por mero efeito da sucessão; é este excesso de valor relativamente à quota que o adquirente já dispõe nos bens imóveis, que constitui e dá a onerosidade da aquisição<sup>76</sup>.

Consequentemente, o valor de aquisição é constituído por duas partes: uma, respeitante à aquisição gratuita, por efeito da sucessão, e outra, respeitante à aquisição onerosa, por efeito da partilha e excesso de quota-parte.

A única questão que se pode colocar é qual a data de aquisição da parte respeitante à aquisição onerosa, como já vimos; contudo, esta dúvida é irrelevante para a situação em estudo, na medida em que estamos a analisá-la na ótica do herdeiro que recebe as tornas e não daquele que paga.

Mas, o facto de o valor do imóvel ter duas componentes (a gratuita e a onerosa) pode dar levar-nos a admitir que a onerosidade da partilha<sup>77</sup> pode indiciar um ganho; mas, para haver ganho, tem de haver transmissão onerosa e para haver transmissão tem de haver um direito de propriedade pré-existente. Ora, como já vimos, até à partilha não existem direitos sobre bens concretos e determinados e a transmissão de bens por efeito da

---

<sup>75</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido no âmbito processo n.º 0056/10.8BEVIS, de 26-10-2017 e em que foi relator o Conselheiro Pedro Vergueiro.

<sup>76</sup> Adaptado de José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 2ª Edição, Almedina, 2013, pp. 280 e segs, citado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido no âmbito do processo n.º 00056/10.8BEVIS, de 26-10-2017 e em que foi relator o Conselheiro Pedro Vergueiro.

<sup>77</sup> E não da sucessão.

sucessão é uma operação gratuita, pelo que o herdeiro que apenas recebe a sua quota, não recebe mais do que aquilo a que tem direito, logo não obtém qualquer ganho.

Mais, para haver ganho, tem de haver incremento patrimonial e que, por sua vez, tem de ser quantificável; então, a questão que se coloca é qual o valor desse incremento. Ora, se o herdeiro que recebeu tornas, levou apenas a quota a que tinha direito<sup>78</sup>, não nos parece que exista qualquer incremento patrimonial, pois apenas recebeu a importância necessária para compor o quinhão a que tinha direito.

Apesar de o pagamento das tornas conferir onerosidade à partilha, não o confere à sucessão, que não deixa de ser uma transmissão gratuita, pois as tornas recebidas são por efeito da sucessão e não da partilha.

Esta dicotomia<sup>79</sup> pode parecer estranha, na medida em que sendo o excesso de quota-parte equiparado a um verdadeiro ato de compra e venda, poderíamos ser levados a concluir que também deveriam ser equiparados sob o ponto de vista tributário. Porém, e em primeiro lugar, quando falamos em equiparação, estamos a falar de lei civil, pois a lei fiscal não contempla a figura de atos equiparados – temos apenas atos que preenchem ou não as normas de incidência; em segundo, na partilha não intervém a figura do vendedor, mas sim a dos interessados na partilha, e qualquer dos interessados, no momento da partilha não tem qualquer direito concreto sobre os bens do acervo hereditário, pelo que também não tem legitimidade para exercer qualquer ato que tenha efeitos sobre a propriedade desses bens.

Mais, a haver um vendedor, seria o autor da herança (o falecido); ora, o autor da herança não tem personalidade jurídica, não sendo portanto um sujeito passivo, pelo que não estão preenchidos os requisitos para uma eventual tributação. E, uma eventual tributação do autor da herança iria ter implicações no cálculo da quota ideal de cada interessado, pelo que entraríamos num ciclo interminável.

Apenas uma nota à margem para referir que a atual redação do CIS permite que os herdeiros beneficiem de pagamento por defeito de IS, na medida em que a eventual reforma da liquidação do Imposto do Selo, só ocorrerá se tiver havido suspensão dessa

---

<sup>78</sup> A quota ideal e que pode ser composta por dinheiro.

<sup>79</sup> Aquisição onerosa para o que paga tornas e transmissão gratuita para o que recebe as tornas.

liquidação<sup>80</sup>; na vigência do Imposto sobre as Sucessões, a liquidação era reformada sempre que os valores declarados divergissem dos valores atribuídos na partilha.

Concluindo, após a partilha, para além dos direitos de sucessão, aquele que recebe as tornas não vê o seu património aumentado, pelo que não estamos perante qualquer incremento patrimonial extraordinário; o recebimento das tornas é uma operação neutra quanto aos direitos de sucessão.

Mais, aquele que recebe o seu quinhão em dinheiro corre um risco maior de desvalorização do seu património, se comparado com os que recebem bens imóveis.

Sendo as tornas uma componente do quinhão hereditário, não é admissível que se lhe atribua uma classificação de ganho ou de mais-valia, pois se assim fosse estaríamos a tributar em sede de mais-valias uma parte ou a até mesmo a totalidade do quinhão hereditário, caso o herdeiro apenas recebesse tornas.

Mais, aquele que recebeu as tornas não alienou qualquer direito sobre bens imóveis, na medida em que os não tinha. O direito sobre bens imóveis só se adquire após a partilha e não pela sucessão.

Ora, para concluir, parece-nos que a posição da AT sobre a tributação das tornas configura, nesses casos, a tributação em sede de IRS (Mais-Valias) de parte ou até mesmo, em casos extremos<sup>81</sup>, da totalidade da quota hereditária.

## **5. Mais-valia (ganho obtido)**

Rogério Fernandes Ferreira<sup>82</sup> é de opinião que “muito embora as mais-valias constituam acréscimos patrimoniais significativos, não é fácil a sua definição. Daí que a lei opte por uma enumeração casuística das sujeitas a tributação”.

---

<sup>80</sup> A suspensão pode ser requerida, se estiver pendente litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objeto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação, produzindo efeitos apenas quanto aos bens que forem objeto do litígio (conjugação dos números 1 e 2 do CIS) ou quando penda ação judicial a exigir dívidas ativas pertencentes à herança ou doação, ou quando tenha corrido ou esteja pendente processo de insolvência ou de falência contra os devedores (número 1 do artigo 35.º do CIS).

<sup>81</sup> Suponhamos que o acervo hereditário é constituído por apenas um imóvel e que foi adjudicado a um dos herdeiros. Um fica sujeito a IMT, pelo excesso de quota-parte, e o outro sujeito a IRS, pelas tornas recebidas e que correspondem ao seu quinhão hereditário.

<sup>82</sup> Citado por Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008, p.134.

Na opinião de André Salgado de Matos<sup>83</sup> “a tributação das mais-valias surge na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito alienante”.

Pela análise do número 1 do artigo 10.º do CIRS facilmente se constata que apenas são tributadas algumas mais-valias, e que ao contrário do que acontece em outras categorias, o legislador não teve o intuito de desenhar as normas de incidência de uma forma esgotante: apenas pretendeu tributar as mais-valias que expressamente enumerou<sup>84</sup>.

Mais<sup>85</sup>, aquela norma de incidência foi delineada para abarcar apenas as situações mais frequentes mas em que, simultaneamente, a verificação do facto gerador seja controlável, os valores económicos envolvidos sejam relevantes e a respetiva determinação não apresente dificuldades de controlo insuperáveis.

Assim, parece-nos que os requisitos para apuramento de uma mais-valia tributável são:

- a) Alienação de um bem por valor superior àquele por que foi adquirido (ou produzido);
- b) Facto tributário elencado como tributável.

Ora, aqueles requisitos não estão preenchidos, pois não há alienação, como já vimos, nem as tornas constam expressamente do texto da referida norma, pelo que se a intenção do legislador fosse a de tributar as tornas, então tê-lo-ia declarado expressamente na lei, o que não fez.

De salientar que o excesso de quota-parte, cuja existência é um dos principais argumentos da AT para defender a tributação das tornas, é calculado em função do valor patrimonial tributário dos bens imóveis, ou seja, o legislador está a ficcionar tornas, pelo que pode haver lugar a liquidação de IMT e de facto não ter havido tornas; por exemplo, se o valor atribuído na partilha permitir preencher o quinhão hereditário de cada um ou se o quinhão hereditário for preenchido com outros bens (não imóveis), não haverá tornas, mas pode haver excesso de quota-parte sobre bens imóveis.

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

---

<sup>83</sup> Citado por Paula Rosado Pereira, *Estudos sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Almedina, 2005, p. 88.

<sup>84</sup> Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 136.

<sup>85</sup> Paula Rosado Pereira, *ob. cit.*, p. 89.

efeitos de liquidação do Imposto do Selo ou o valor que lhe serviria de base, caso este imposto fosse devido (alíneas a) e b) do número 1 do artigo 45.º do CIRS).

Ora, se a aquisição só se opera na partilha, o beneficiário das tornas não adquiriu, a título gratuito, a quota-parte que o outro herdeiro levou em excesso; as aquisições a título gratuito são apenas os bens que lhe couberam na partilha e nada mais. O acima citado artigo 45.º do CIRS só é aplicável se, em momento posterior à partilha, transacionar os bens que lhe foram adjudicados, não tendo qualquer aplicabilidade no momento da partilha.

## 6. Princípio da igualdade

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material, conforme disposto no artigo 5.º da Lei Geral Tributária (LGT).

O princípio constitucional da igualdade tributária<sup>86</sup>, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, idêntico para todos”<sup>87</sup> (Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”<sup>88</sup> (*Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, pág. 155).

O princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os

---

<sup>86</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido no âmbito do processo n.º 00385/13.BEPRT, de 16-02-2017 e em que foi relator Pedro Vergueiro.

<sup>87</sup> Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, p. 261.

<sup>88</sup> Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, p. 155.

contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, (...); uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional<sup>89</sup>.

Vejamos se o tratamento preconizado pela AT, no que respeita à tributação das tornas, está em conformidade com este princípio.

Para simplificação do nosso raciocínio, suponhamos que estamos na presença de uma sucessão e em que apenas concorrem dois herdeiros, com iguais direitos.

Se o acervo hereditário for dividido em duas partes iguais (situação ideal), cada um deles deverá pagar metade do Imposto do Selo liquidado, não havendo lugar a liquidação de qualquer outro tributo.

Porém, na maior parte das situações, não é possível dividir o acervo hereditário em partes exatamente iguais, pelo que, neste caso, um deles leva um excesso de quota-parte, paga as respetivas tornas e está sujeito à liquidação de IMT sobre esse excesso; quanto ao IS, nada se altera em relação ao cenário anterior – cada um dos herdeiros paga metade do imposto liquidado.

Mas, a AT entende que o que recebe tornas deve pagar IRS sobre uma mais-valia pretensamente obtida; ou seja, está a tributar em sede de IRS uma parte da quota ideal desse herdeiro, mas não tributa o outro. Claramente, não está a tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em igual situação (o direito à sua quota ideal), indiciando um tratamento discriminatório entre contribuintes.

Se já não nos restavam dúvidas quanto à sustentabilidade legal da posição defendida para a tributação das tornas, também entendemos que este entendimento viola o Princípio da Igualdade, ao tratar de forma diferente situações iguais.

---

<sup>89</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2014, de 15-10-2014, proferido no âmbito do processo n.º 1265/2013 e em que foi relator o Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha.

## 7. Conclusões

A AT considera que as tornas resultam da alienação onerosa de parte ou do todo de direitos reais sobre bens imóveis, pelo que, ainda que delas se prescindia, constituem um ganho sujeito a tributação em sede de categoria G do IRS (mais-valias).

A AT sustenta a sua posição no pressuposto da existência de uma alienação onerosa de parte ou do todo de direitos reais sobre bens imóveis, a qual poderá dar origem a um ganho e que por sua vez, este ganho ficará sujeito a tributação em sede de IRS, a título de mais-valias.

As heranças ou o montante obtido com origem nestas, apesar de fazerem parte do conceito de rendimento no sentido lato, pois representam um aumento do valor do património pela entrada de ativos que dele não faziam parte, não fazem parte dos factos elencados para tributação em sede de categoria G do IRS (mais-valias), pelo que não são tributadas pelo imposto do rendimento das pessoas singulares; contudo, ficam sujeitas a um imposto separado, o Imposto do Selo, em virtude de a transmissão de bens no âmbito da sucessão se enquadrar no âmbito de uma operação gratuita.

O direito de propriedade transmite-se aos herdeiros que aceitarem a herança, mas apenas após a partilha, ou seja, após determinação do quinhão a que cada um tem direito e sucessiva adjudicação dos bens do acervo hereditário aos herdeiros; até lá, são apenas contitulares do direito à universalidade dos bens que integram o acervo hereditário. Assim, enquanto a herança se mantiver em estado de indivisão, nenhum dos herdeiros tem direitos sobre bens certos e determinados, nem um direito real sobre os bens em concreto da herança, nem sequer uma quota-parte em cada um.

O quinhão do interessado é a quota-parte que lhe deve caber na herança e que pode ser preenchido ou concretizado com bens ou dinheiro. O cálculo do quinhão de cada herdeiro é efetuado com base na relação de bens definitiva, sendo determinado pelo produto do valor global do acervo pela quota-parte a que cada um tem direito. Só após este cálculo se estará em condições de preencher o quinhão de cada um e proceder à partilha, ato pelo qual se põe termo à indivisão do património e momento em que se transmite individualmente o acervo hereditário.

Só com a partilha é que o herdeiro se torna pleno titular dos direitos que por ela lhe couberam. Partilhados os bens, as quotas hereditárias serão, em concreto, preenchidas; e,

só então, os herdeiros serão proprietários dos bens que integrarem as respetivas quotas ou quinhões, pelo que o domínio e a posse dos bens em concreto da herança só se efetivam após a partilha. Os direitos específicos e concretos só ocorrem com a partilha, retroagindo à data da abertura da sucessão, ou seja, tudo se passa como se não tivesse havido sucessão, mas uma mera transmissão de propriedade, mas só no que respeita aos bens atribuídos a cada um.

O recebimento de tornas constitui a reposição do quinhão hereditário a que o herdeiro tem direito, sendo portanto uma consequência da sucessão e não da partilha, pelo que se enquadram no âmbito das operações gratuitas. As tornas não representam propriamente um crédito, mas sim um meio de cálculo para se poder determinar o preenchimento do quinhão dos interessados.

O recebimento de tornas não é um facto elencado como tributável e também não é uma alienação onerosa, pelo que não estão preenchidos os requisitos necessários para este recebimento seja considerado uma mais-valia tributável.

A partilha constitui uma transmissão gratuita de bens, na sua essência, enquanto efeito da sucessão, sendo o excesso de quota-parte uma exceção, pois o excesso só existe devido à impossibilidade de preencher a quota de cada um com apenas com os bens do acervo hereditário; a onerosidade da partilha só se verifica se houver excesso de quota-parte sobre os bens imóveis, sendo um facto tributável para o herdeiro que leva mais do que a sua quota ideal, mas apenas sobre o excesso pago a título de tornas, eventualmente corrigido de acordo com as normas tributárias.

A tributação das tornas constitui a tributação de parte ou totalidade da quota ideal de um herdeiro, pelo que não trata de modo igual os contribuintes que se encontram em igual situação (o direito à sua quota ideal), violando o Princípio da Igualdade.

Assim, considerando que não estão preenchidos os requisitos necessários para que o recebimento de tornas seja um facto tributável, somos de opinião que a posição da AT sobre a tributação das tornas não tem sustentabilidade legal e que o apuramento de eventuais ganhos com a transmissão onerosa de bens imóveis pertencentes a um acervo hereditário só ocorre se essa transmissão se efetuar após a partilha, momento a partir do qual essa transmissão se enquadrará nas condições previstas na alínea a) do número 1 do artigo 10.º do CIRS.

## Bibliografia

- Basto, J.G.X. (2007). *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Câmara, C., Branco, C.C., Correia, J. & Castanheira, S. (2019). *Regime Jurídico do Processo de Inventário Anotado* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Dourado, A.P. (2018). *Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Fernandes, F.P. & Santos, J.C. (1982). *Código do Imposto de Mais Valias Anotado e Comentado* (2.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.
- Machado, J.E.M. & Costa, P.N. (2018). *Manual de Direito Fiscal, perspectiva multinível* (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Martinez, P.S. (1983). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina.
- Mateus, J.S. & Freitas, L.C. (2005). *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados*. Lisboa: Engifisco.
- Morais, R.D. (2008). *Sobre o IRS*. Coimbra: Edições Almedina.
- Nabais, J.C. (2010). *Direito Fiscal* (6.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Pereira, P.R. (2005). *Estudos sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*. Coimbra: Edições Almedina.
- Pires, J.M.F. (2017). Os Impostos sobre o Património. In J.R. Catarino & V.B. Guimarães (Coords.). *Lições de Fiscalidade, Vol. I* (pp. 411-465). Coimbra: Edições Almedina.
- Rocha, A.S. & Brás, E.J.M. (2015). *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*. Coimbra: Edições Almedina.
- Sanches, J.S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Silva, A.B. & Rodrigues, J.A. (1983). *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações Atualizado e Anotado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina.