

JURISMAT

Revista Jurídica

Número 19

2024

JURISMAT

Revista Jurídica do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes

N.º 19 – PORTIMÃO – MAIO 2024

Ficha Técnica

Título: JURISMAT – Revista Jurídica | Law Review – N.º 19
Director: Alberto de Sá e Mello
Edição: Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suárez (ISMAT / ULHT / ULP)
Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes
Rua Dr. Estêvão de Vasconcleos, 33 A
8500-656 Portimão
PORTUGAL

Edição on-line: <https://recil.grupolusofona.pt/>
Catalogação: Directório Latindex – folio 24241
Correspondência: info@ismat.pt
Capa: Eduarda de Sousa
Data: Maio 2024
Impressão: ACD Print
Tiragem: 100 exemplares
ISSN: 2182-6900

ÍNDICE

PALAVRAS DE ABERTURA	7
ARTIGOS	11
PAULO FERREIRA DA CUNHA Justiça & Política(s) – Reflexões Imanentes e Prospetivas	13
RUI MANUEL DE FIGUEIREDO MARCOS Guerra Junqueiro em Coimbra – O Estudante de Direito e o Poeta	39
DIEGO SIQUEIRA REBELO VALE & SANDRO ALEX SOUZA SIMÕES O formalismo jurídico alemão no século XIX e o problema da interpretação	57
MIGUEL SANTOS NEVES Gaza, o conflito Israel-Palestina e Lawfare: limitações na capacidade do direito internacional regular os conflitos armados	87
MARIA DOS PRAZERES BELEZA Decisão sobre a admissão do recurso; em especial, da revista excepcional	141
J. P. REMÉDIO MARQUES Reivindicação <i>versus</i> demarcação – violação de caso julgado (“contrário contraditório”).....	155
JORGE GODINHO O crime de exploração ilícita de jogos de fortuna ou azar (art. 108.º da lei do jogo)....	197
DORA LOPES FONSECA A prática do crime de violência doméstica em casos de alienação parental: breves notas reflexivas.....	251
CARLOS FERREIRA DA SILVA O ilícito de mera ordenação social como ramo do direito sancionatório e a sua convivência com o princípio da culpa.....	263
LUÍS MANUEL PICA & MÁRIO FILIPE BORRALHO Da tributação da renúncia ao direito às tornas no contrato de partilha de herança: a fragmentação entre os conceitos de “onerosidade” e de “gratuidade” e a (in)compreensão do regime dualista	287
MAROUANE CHACHOUI La force majeure et la théorie de l'imprévision à l'ère de la pandémie covid-19	303
HUGO CUNHA LANÇA Os Princípios Gerais do Direito das Sociedades Comerciais: um excurso.....	321

ROBA IHSANE	
Le transfert temporaire de la propriété des actions.....	343
SAÏD AZZI	
Les pratiques anticoncurrentielles : risques et sanctions sous la lumière de la loi 104-12	361
ANTÔNIO CARLOS MORATO	
A criação de brinquedos e sua proteção no Brasil.....	375
ARTIGOS DE ESTUDANTES E DIPLOMADOS DO CURSO DE DIREITO DO ISMAT	401
GONÇALO AMARO CAMACHO	
O uso de sistemas de geolocalização pelo empregador na lei e na jurisprudência	403
PATRÍCIA FILIPA NUNES TEIXEIRA	
Confronto entre o direito à habitação e o direito de propriedade privada: algumas notas sobre a (in)constitucionalidade do arrendamento coercivo	423

Da tributação da renúncia ao direito às tornas no contrato de partilha de herança: a fragmentação entre os conceitos de “onerosidade” e de “gratuidade” e a (in)compreensão do regime dualista

LUIÍS MANUEL PICA & MÁRIO FILIPE BORRALHO *

Resumo: A tributação é uma realidade difícil de aceitar nas sociedades contemporâneas, sendo a adversidade à subtração do património privado uma característica inata da natureza do ser humano. Pelo contrário, a missão publicista da Autoridade Tributária é a arrecadação de receita fiscal, sendo a sua atuação pautada pelo critério da verdade material e da legalidade. E, são nestas duas diretrizes principiológicas que o entendimento da Autoridade Tributária na tributação da renúncia ao direito às tornas nos contratos de partilha (mortis causa ou inter vivos) merece um estudo científico e que a academia não pode desconsiderar. A tributação de duas realidades derivadas do mesmo contrato coloca em crise unicidade da tributação do efeito jurídico derivado do negócio jurídico celebrado, tri-

JURISMAT, Portimão, n.º 19, 2024, pp. 287-301.

* LMP: Doutor em Ciências Jurídicas-Públicas pela Escola de Direito da Universidade do Minho; Professor Auxiliar Convidado do Instituto Superior Manuel Teixeira Gomes e da Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Lisboa; Professor Adjunto Convidado do Instituto Politécnico de Beja; Investigador do CEAD – Francisco Suárez.
MFB: Licenciado em Solicitoria e em Direito; Mestrando em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Assistente Convidado do Instituto Politécnico de Beja.

butando-se a aquisição do direito real sobre o bem imóvel objeto do contrato de partilha como assumindo uma natureza gratuita e onerosa.

1. Enquadramento da problemática

Entre as várias certezas que nos meandros da tributação do património se têm vindo a assumir na *praxis* jurídica, a verdade é que algumas querelas e incertezas jurídicas mantêm a sua conclusão em aberto. Falamos de um negócio jurídico que teima em esboçar-se com uma rigidez na sua compreensão por parte da Administração Tributária e Aduaneira e que, por este motivo, tem vindo a assumir preponderância jurisprudencial, designadamente por via da arbitragem tributária. Assumida a premissa da relevância que a tributação do património assume nas receitas fiscais dos Estados, esta tese conduz à indesejável diluição das fronteiras entre *onerosidade* e *gratuidade* que se encontra subjacente ao contrato de partilha *mortis causa*, no qual a algum dos herdeiros são adjudicados bens imóveis, levando um excesso quanto à quota-parte que lhe corresponde e consequentemente à constituição do dever de pagamento de tornas.

Esta diluição mostra-se mais acentuada quando em causa está a renúncia expressa por ato unilateral e voluntário, em que o credor do direito às tornas vem prescindir desse direito, constituindo um acréscimo na esfera jurídica patrimonial do devedor das tornas que simultaneamente leva em excesso um ou vários bens imóveis de valor superior à quota-parte que lhe corresponderia. A caracterização do mesmo enquanto contrato oneroso ou gratuito revela uma acuidade enorme, assumindo uma aquiescência e prevalência tirânica quanto ao espetro axiológico característico que o permite enquadrar na alçada fiscal que lhe corresponde, norteados pela substância económica evidenciada.

Dito isto, podemos antecipar que a sobredita tendência aglutina teses tributárias de leituras conjuntas, redundando em interpretações contaminadas pela ânsia de legitimação de enquadramento orçamental. Atribuem classificações duais e conjuntas quando na verdade revelar-se-á de difícil articulação combinada, tal como veremos. Uma suposta missão unitária revela-nos que a problemática é jocosa e quiçá de difícil abordagem teórica, porém deverá prevalecer, sem intuito de fornecer uma compreensão imperativa e rígida, as questões substantivas e económicas que procuraremos orientar na fundamentação das nossas exposições fundamentais.

2. A compreensão do contrato de partilha enquanto negócio jurídico

A abertura da sucessão por decesso da(s) pessoa(s) singular(es) origina(m) uma panóplia de efeitos e vicissitudes próprias que o direito não pode (nem deve) negligenciar, nem se isentar de responsabilizar. A extinção da personalidade jurídica e das conseqüentes relações jurídicas pessoais no qual o *de cuius* se insere, não permite, face ao primado da boa-fé e da proteção de terceiros, que as relações de natureza patrimonial tenham efeito análogo, sob pena de cairmos numa tremenda hecatombe para os interesses legítimos e para os direitos daqueles que tivessem créditos e direitos patrimoniais com aquele. Prosseguindo esta senda dogmática, consagra o Código Civil que a sucessão corresponde o chamamento de uma ou mais pessoas à *titularidade das relações jurídicas patrimoniais* de uma pessoa falecida e a conseqüente devolução dos bens que a esta pertenciam.¹ Ora, o Direito – instrumento por excelência da regulação e da ordenação social – acaba por dar concretização a esta substituição nas relações patrimoniais por via da devolução dos bens e direitos que compõem o acervo hereditário, o qual é conseguido por via da partilha – quer judicial ou extrajudicial –, definindo-se objetivamente a substituição concreta da posição jurídica do *de cuius*. Como tivemos ocasião de referir num outro momento,² existe com a abertura da sucessão, uma massa patrimonial composta por direitos de crédito e por um ativo, bem como por deveres que correspondem a um passivo e a prestações *debiteur* a realizar. Os herdeiros acabam por ser titulares de um direito que detém a fim de requererem a obtenção do cumprimento do crédito a que estão legitimados, configurando-se como situações jurídicas ativas em contitularidade ou de mão comum, *gemeinschaft zur gesamten hand*.^{3/4}

Compreender estas situações creditícias, passa inegavelmente por assumir a natureza creditícia que os herdeiros têm sobre a herança, configurando-se, as-

¹ Cf. artigo 2024.º do Código Civil.

² LUIS MANUEL PICA, *A Tributação do Património numa perspectiva contratual*, Nova Causa, 2020, p.73.

³ “I – O património comum dos cônjuges constitui uma massa patrimonial a que, em vista da sua especial afectação, a lei concede certo grau de autonomia - embora limitada e incompleta - mas que pertence aos dois cônjuges, em bloco, sendo ambos titulares de um único direito sobre ela. II - Os bens comuns dos cônjuges constituem objecto não duma relação de compropriedade - mas duma propriedade colectiva ou de mão comum. III - Cada um dos cônjuges tem uma posição jurídica em face do património comum, posição que a lei tutela. Cada um dos cônjuges tem, segundo a expressão da própria lei, um direito à meação, um verdadeiro direito de quota, que exprime a medida de divisão e que virá a realizar-se no momento em que esta deva ter lugar”. Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 08/11/2001, processo 4931/10.1TBLRA.C1, Relator Desembargador Henrique Antunes, disponível em <http://dgsi.pt>, consultado a última vez em 22/02/2024.

⁴ RUI GONÇALVES PINTO, *Manual da Execução e do Despejo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p.524.

sim, como verdadeiras situações creditícias sobre um património comum e indivisível. Tal situação, não deixou de ser regulada pelo legislador, uma vez que consagrou os instrumentos idóneos para colocar termo à situação de indivisibilidade existente. Axiomaticamente, são verdadeiros instrumentos de cessação da indivisão existente, designadamente por via de negócios jurídicos como a partilha extrajudicial, ou de atos jurídicos praticados por via dos meios de natureza jurisdicional, tal como o processo de inventário. Dispensados de grandes explicações axiológicas, dir-se-á que a partilha extrajudicial constitui o instrumento negocial que tem como desiderato a cessação da situação de indivisão existente entre os titulares das situações creditícias existentes sobre o património de mão comum, mostrando-se como um instrumento cuja génese substantiva se diferencia, por exemplo, das situações que visam a cessação da indivisão de propriedade. *In casu*, a partilha poderá revestir a natureza de um ato de natureza *jurisdicional*, quando requerido e concretizado perante os órgãos jurisdicionais competentes, ou *extrajudicial* quando realizado perante entidades com competência para a formalização deste negócio jurídico.

Discute-se, presentemente, se existe efetivamente uma transmissão com efeitos translativos de direitos para os herdeiros, ou se pelo contrário estar-se-á perante uma mera transmissão com efeitos declarativos, no qual os herdeiros assumem a posição que o *de cuius* tinha nas relações patrimoniais existentes. Fora de questões económicas, juridicamente muitas têm sido as querelas doutrinárias e jurisprudências sobre o qual tem assentado o quesito suscitado, purgando-se por ambas as posições em conformidade com a atuação de cada um dos opositores que a argumenta. Contudo, permitam-nos aqui sufragar, até por uma questão de economia, que na nossa humilde opinião e parafraseando ABILIO NETO,⁵ “a solução que melhor se ajusta às disposições do C. Civil é a que defende que a partilha é um negócio certificativo, um negócio que se destina a tornar certa uma situação anterior, uma vez que cada um dos herdeiros já tinha direito a uma parte ideal da herança antes da partilha, sendo que, através desta, esse direito (a uma parte ideal da herança) se vai concretizar em bens certos e determinados. O direito a bens determinados que existe depois da partilha sé o mesmo direito a bens indeterminados que existia antes da partilha; é o mesmo direito, apenas modificado no seu objecto”. A essencialidade é assim encarada pelo entendimento de que a partilha extrajudicial da herança assume duas caracterizações distintas, nomeadamente: *i*) quanto à sua perspetivação *dogmática*, na qual se ergue como um negócio *mortis causa*, por ter na sua génese a morte do *de cuius*; *ii*) uma perspetiva *teleológica*, já que os efeitos jurídicos acabam por ter

⁵ ABILIO NETO, *Código Civil Anotado*, 18ª Edição, Lisboa, Ediforum, 2013, p.1596; JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil. Sucessões*, 5ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p.544; RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *Lições de Direito das Sucessões - Volume II*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 1990, pp.358-359;

uma repercussão meramente declarativa e não translativa ou constitutiva quanto aos herdeiros e outorgantes no contrato celebrado.

Não há, porém, réstia de hesitação quanto aos efeitos obrigacionais que o mesmo assume, uma vez que se configura como um contrato jurídico no qual se refletem importantes conotações semelhantes às de outros negócios jurídicos tipificados e nominados legalmente. Evocando OLIVEIRA ASCENSÃO,⁶ a partilha extrajudicial supõe o acordo de todos os interessados, sendo de facto o que estabelece o artigo 2102.º n.º1 do Código Civil, mostrando, assim, o seu conteúdo obrigacional dentro da autonomia privada das partes e de acordo com os limites legais legalmente impostos. Antecedendo, contudo, ao carácter substantivo que norteia este instrumento de formalização do conteúdo modulado pelo chamamento dos herdeiros, torna-se necessário ter em consideração o ancorado no 2156.º do Código Civil, o qual determina a imperatividade de atribuição de uma quota-parte considerada indisponível para os herdeiros legitimários. *A contrario sensu*, encontra reflexo a *maxima venia* que a cada um dos herdeiros é atribuída uma titularidade (uma quota-parte) subjetivamente e objetivamente delimitada sobre o património deixado em contitularidade com os demais co-herdeiros, não podendo esta quota-parte ser ofendida, salvo com consentimento do seu titular.

Sob o manto do valor do ser humano, da santidade da vida humana e do princípio que as pessoas são livres, concretiza, porém, que a natureza e o estado físico dos bens não permitem sempre a possibilidade uma partilha equitativa, economicamente igualitária e fisicamente aritmética, não podendo o bem ser divisível pela quota-parte que corresponderia ao herdeiro. Nestas situações em que a algum deles é atribuído um bem de maior valor ao que lhe corresponderia, tem este o direito de exigir que a sua quota-parte seja preenchida por via de um outro direito avaliável pecuniariamente. Esta permissão de substituição dos bens objeto de partilha por outros que pecuniariamente os venham substituir é o que a *praxis* jurídica vem designar por “*direito às tornas*”, mesmo sendo um conceito que foi aproveitado de uma índole distinta. Este direito que visa uma dação em pagamento que parcialmente altera o objeto do contrato de partilha extrajudicial, acaba por se afirmar como um verdadeiro direito de crédito cujo propósito serve, aliás, de adaptação e praticabilidade para a realização do negócio jurídico e concretização do desiderato de pôr termo à indivisão existente. Veja-se que se mostrando a natureza dos bens objeto de partilha indivisíveis e, portanto, face ao teor normativo vigente objetivamente impossível proceder à sua divisão para proceder à partilha equitativa por todos os herdeiros que concorrem à herança, deve-se proceder a meios alternativos que permitam a concretização dos mencionados desideratos, sem afetar a natureza jurídica do(s)

⁶ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil... op. cit.*, p.539.

bem(ns) e sem negligenciar a esfera jurídica e os interesses patrimoniais dos herdeiros.

Constata-se, assim – aspeto que importa reter -, a ductilidade do Direito para responder às necessidades dos herdeiros na celebração do contrato de partilha dos bens deixados pelo autor da herança, sempre que face à natureza destes não seja possível proceder à sua divisão equitativa e física para interesse daqueles, sem comprometer os intervenientes contratuais. Através do direito ao pagamento das tornas, o herdeiro que não veja preenchida a sua quota-parte respetiva - isto é, a sua legítima subjetiva -, acaba por verificar o preenchimento do seu quinhão devido através da alteração objetiva da prestação devida.⁷ Inversamente, aquele que se arrogue na posição de devedor destas tornas, acaba por preencher a sua legítima subjetiva com bens que pecuniariamente excedem a quota-parte que lhe corresponderia, razão pela qual axiologicamente se constitui esta obrigação de pagamento de tornas por excesso do “indevido”. Portanto, se por um lado afigura-se um credor que tem o direito a receber a sua quota-parte na massa hereditária por via de bens diferentes aos que integram o património hereditário, designadamente por via do pagamento de tornas que preencham a sua legítima subjetiva, por outro temos um devedor que acaba por preencher a sua legítima subjetiva com bens que integram a massa hereditária, excedendo o valor destes bens ao que legalmente lhe corresponderia face aos impositivos legais existentes.

Podemos, pois, com propriedade afiançar que, regra geral, o contrato de partilha não assume uma natureza onerosa, pois exceção feita aquelas situações que indicaremos *infra*, sempre que possível os bens são partilhados equitativamente aos quinhões de cada um dos herdeiros, procurando unicamente uma distribuição equitativa e justa pelos herdeiros que celebram o contrato de partilha. Mas é nesta excecionalidade que reside a problemática que nos faltaria lidar em termos tributários, pois o contrato de partilha que implique o dever de pagamento de tornas por excesso de quota-parte de um dos herdeiros, isto é, em que um deles acabe por levar bens cujo valor económico seja pecuniariamente superior ao que lhe corresponderia e a consequente obrigatoriedade de pagamento de tornas, acaba por comportar uma verdadeira alteração axiológica do negócio jurídico, pois economicamente revela-se uma onerosidade face à concetualização deste último. Neste conspecto, a onerosidade assume-se como um sacrifício económico para uma ou várias partes do negócio jurídico, não se pode deixar de afirmar que, *in casu*, o contrato de partilha extrajudicial, quando associado ao dever de pagamento de tornas por um dos herdeiros, revela axiologicamente que

⁷ Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa de 17/11/2017, processo n.º348/2017-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/decisao.php?listPage=296&id=3061> [consultada a 27.02.2024].

o mesmo assume uma importante conotação onerosa que frequentemente é equiparada à compra e venda, formulando-se, assim, um efeito económico equivalente e restabelecendo um certo equilíbrio entre as características destes contratos quanto às obrigações jurídicas associadas ao contrato celebrado.

3. O contrato de partilha *mortis causa* e a renúncia de tornas: entre a onerosidade e a liberalidade e a relevância deste negócio para efeitos de IMT

A crise decorrente do atual surto pandémico mostra a necessidade sistémica na qual os impostos revelam a sua função teleológica numa conceção socio-personalista do conceito de Estado, equivalendo a uma importante fonte de receita por parte destes na necessidade de respostas que condiciona os Estados e as tarefas sociais a que são chamados a intervir. Concretamente, e de entre a panóplia de factos que se mostram relevantes para efeitos das normas jurídico-tributárias, é de asseverar que o contrato de partilha extrajudicial – quer *inter vivos* ou *mortis causa* - acaba por assumir uma relevância incontestável para efeitos de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT), pois a *praxis* jurídica verifica que não rara vez ocorrem situações em que, em virtude do ato de partilha, são adjudicados bens imóveis cujo valor excede a quota-parte que corresponde ao titular do direito de crédito sobre o património em mão comum.

Por mais atraente – e perigosa – que possa parecer a sua simplicidade, não podia este negócio encerrar sobre si questões que não pode o direito negligenciar – não podendo este negar as constantes mutações que a sociedade demonstra. A questão não é simples, pois num contexto económico, manifesta-se uma verdadeira transação onerosa e que equivale a um verdadeiro contrato análogo à compra e venda de bens imóveis, porquanto ressalvadas as vicissitudes próprios associadas a esta modalidade contratual. Contudo impactando inelutavelmente na individualidade em que o mesmo se encerra, devemos não ficar coartados na expressão afirmada, uma vez que também não poderemos incisivamente afirmar que estejamos perante um contrato puramente oneroso, mas sim acessoriamente, já que o desiderato não corresponde ao da obtenção de uma contrapartida pecuniária, mas sim o de pôr termo à indivisão existente. Há que notar, contudo, que não poderá ser negada uma clara onerosidade por via da contrapartida financeira que lhe está subjacente e, muitas das vezes, até desejada pelos contraentes, existindo assim uma verdadeira aquisição onerosa de um direito que até à data da celebração do ato de divisão ou partilha do património indiviso pertencia à contraparte. Em termos análogos, compreender a axiologia própria ao negócio mencionado é assinalar a semelhança que o liga ao contrato de compra e venda. Contrariamente, a questão torna-se distinta quando é credor deste direito às tornas vem expressamente prescindir a este direito, evidenciando-se uma alteração circunstancial do requisito de onerosidade que lhe está subjacente,

inexistindo sacrifício para uma das partes e verificando-se um verdadeiro acréscimo na sua esfera patrimonial.

Assim colocadas as questões *decidendas* ligadas à manifestação de riqueza existente e que evidencia uma clara manifestação de capacidade contributiva por parte daquele que adquire o excesso da quota-parte que lhe competia, acabou o legislador tributário por consagrar como um verdadeiro contrato de natureza onerosa para efeitos de IMT, o contrato de partilha ou de divisão de coisa comum em que haja um excesso da quota-parte para um dos contraentes. Ancorado no artigo 2.º n.º5 alínea c) do CIMT, é expresso que é sujeito a IMT, *o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas*, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário. Expressa-se, assim, uma verdadeira onerosidade ao ato de partilha ou divisão de coisa comum sempre que a algum dos contraentes seja adjudicada uma quota-parte maior do que idoneamente lhe corresponderia. Deste modo, deve-se referir, numa primeira linha axiológica, que o contrato de partilha ou de divisão de coisa comum não se configura de natureza translativa, mas sim de natureza declarativa, cuja função é apenas a de proceder à distribuição dos bens em função da quota-ideal de cada um dos contitulares nesse património, pelo que se houver respeito por essa proporção, não haverá sujeição ao pagamento de IMT. Note-se que, *in casu*, não haverá qualquer ato translativo nem onerosidade subjacente ao ato ou contrato realizado, pelo que não poderia o legislador invocar a existência de contrapartida subjacente e, sucessivamente, a sujeição a IMT.

Pese embora, como afirmamos nas linhas anteriores, a verdade é que se atesta uma verdadeira essencialidade que pode ser aferida quer numa *perspetiva estática*, como numa *perspetiva dinâmica*. Segundo a *perspetiva estática* ou objetiva, unicamente será sujeito a IMT o correspondente ao excesso da quota-parte ideal que o contraente ou adquirente venha a obter em virtude realização da partilha, sendo consequentemente este excesso o que corresponde à onerosidade e à transmissão subjacente. Mostrar-se-ão, assim, requisitos *sine quo non* para que objetivamente seja preenchido o elemento objetivo do facto tributário:

- i) a obtenção onerosa de um valor superior ao que idoneamente haveria a receber o adquirente do bem imóvel;
- ii) unicamente haverá sujeição quanto ao excesso obtido, sendo tributado a onerosidade subjacente à contrapartida deste excesso.
- iii) haverá sujeição quer estejamos perante um contrato de partilha ou divisão de coisa comum realizado extrajudicialmente, ou, ainda, quer seja concretizado com recurso aos meios jurisdicionais;

- iv) exclui-se desta figura objetiva a aquisição por excesso da quota-parte se resultar de ato de partilha por efeito de dissolução do casamento que não tenha sido celebrado sob o regime de separação de bens.⁸

Numa *perspetiva dinâmica*, o imposto unicamente irá incidir sobre o correspondente ao excesso da quota-parte obtido, sendo que o valor tributável será o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte do adquirente, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º, sendo 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.⁹ No caso vertente, a conformidade expressada na lei demonstra que a matéria coletável relevante para efeitos de tributação corresponde ao excesso da quota-parte obtida e que equivale à onerosidade subjacente ao negócio.

No que respeita ao elemento subjetivo que compõe o facto tributário enquanto elemento do substrato factológico tido como relevante para efeitos das normas justributárias, deveremos ter em consideração, designadamente, a regra geral que determina que o sujeito passivo do imposto que, *in casu*, deverá suportar o encargo fiscal será o adquirente dos bens que exceder a sua quota-parte ideal.¹⁰ Deste modo, o contraente que venha adquirir os bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens, deverá suportar o encargo fiscal por adquirir onerosamente um direito sobre bem imóvel. Assim, o comproprietário ou o herdeiro que venham adquirir o prédio e cujo valor exceda a sua quota-parte ideal nesse património comum, deverá suportar o pagamento do IMT devido pela aquisição onerosa.

Determinando-se os elementos objetivos e subjetivos desta figura contratual ou do ato jurídico que importa a transmissão onerosa de um direito sobre parte de um bem imóvel, deve ser esmiuçada qual a taxa que deverá ser aplicada à matéria coletável previamente determinada. Para este caso, será de enorme interesse trazer à colação do já referido ao longo do presente estudo, isto é, sendo objeto de transação por via destes um prédio urbano destinado a habitação, a taxa a aplicar será as previstas nas alíneas a) e b) do artigo 17.º do CIMT, conforme o mesmo se destine a habitação própria e permanente do adquirente ou apenas a sua habitação secundária, respetivamente. Caso o prédio urbano seja destinado a comércio, indústria, terreno para construção ou outra finalidade, a taxa a aplicar

⁸ Cf. artigo 2.º n.º6 do CIMT.

⁹ Cf. artigo 12.º n.º4 regra n.º11 do CIMT.

¹⁰ Cf. artigo 4.º alínea a) do CIMT.

será a taxa única prevista na alínea d) do n.º1 do artigo 17.º do CIMT. Por último, estando em causa um prédio rústico, na aceção dada pelo artigo 3.º do Código Municipal sobre Bens Imóveis (CIMI), a taxa a aplicar será a taxa única de 5% prevista na alínea c) do n.º1 do artigo 17.º do CIMT.

Num contexto funcional, devemos aqui referir que a aquisição do excesso de quota-parte em virtude dos atos ou contratos mencionados, importa uma desrinça bastante grande em relação à generalidade dos factos tributários tipificados no CIMT. *Primo*, deverá ser referido que a liquidação e o pagamento do IMT devido pelas transmissões operadas pela tradição da coisa deverão ocorrer nos 30 dias posteriores à tradição, conforme resulta do preceituado do artigo 36.º n.º5 do CIMT. Assim, não existe no caso em apreço a obrigatoriedade de liquidação e pagamento prévio à formalização do negócio jurídico, sendo a liquidação e pagamento posterior à realização deste. Opera-se, assim, uma verdadeira alteração funcional ao regime regra, sendo que o pagamento e liquidação ocorre nos 30 dias a contar da data da tradição. *Secundo*, as entidades responsáveis pela formalização destes negócios jurídicos não estão obrigadas a verificar, nos termos do artigo 49.º do CIMT, o cumprimento prévio das obrigações tributárias, uma vez que a mesma é posterior à realização deste, pelo que a única obrigatoriedade é de comunicação do ato aos serviços fiscais para liquidação e pagamento do imposto pelos sujeitos passivos no prazo de 30 dias após a realização do mesmo.

Dito isto, deve-se concluir que a falta dos elementos *supra* referidos determinam a impossibilidade de preenchimento do substrato factológico tido como relevante para efeitos das normas justributárias, ou seja, sempre que não exista o pagamento de contrapartida pelo excesso de quota-parte que o herdeiro leve a mais do que o devido, não poderá o mesmo ser tributado em sede de IMT, por falta de um dos requisitos essenciais. A falta de onerosidade retira-lhe, assim, a função teleológica que rodeia este imposto municipal sobre transmissões onerosas, pois se o desiderato é a tributação de aquisições onerosas, a falta deste requisito de onerosidade, como veremos subseqüentemente, convola-o num contrato com características próprias de um contrato gratuito movido pela vontade de liberalidade que o titular do direito decide atribuir a outrem, *in casu* o herdeiro que leva um ou vários bens de valor superior ao que a sua quota-parte no acervo hereditário corresponderia.

4. A relevância fiscal do contrato de partilha e da renúncia das tornas devidas: onerosidade ou gratuidade e a sua relevância para efeitos fiscais?

A questão *decidenda* que nos enceta a estudar a temática pretendida com o presente trabalho, resume-se a uma interessante falta de discussão sobre a relevância fiscal do contrato de partilha e da renúncia de tornas devidas, designa-

damente quanto à característica axiológica de onerosidade que lhe encontra conteúdo. Isto para determinar que o contrato de partilha, nas situações em que um dos outorgantes venha adquirir por excesso de quota-parte um ou vários bens imóveis, pode caracterizar uma classificação complexa, podendo apresentar um conteúdo axiológico plúrimo. Pode reconduzir-se a uma aceção *onerosa* nas situações apresentadas *supra* em que haja a obrigatoriedade de contraprestação por excesso de quota-parte de um dos outorgantes; todavia, pode ainda caracterizar uma aceção *gratuita*, pois muitas das vezes o credor da contraprestação devida a título de tornas declara no próprio negócio jurídico a sua intenção de renunciar a esta contraprestação onerosa, revelando assim uma convolação negocial que altera axiologicamente a natureza do contrato celebrado. A questão a decidir passa, assim, por analisar se, na partilha dos bens que compõem a massa e o acervo hereditário do autor da herança, em que um dos herdeiros e contraentes leva bens imóveis de valor superior ao da sua quota-parte devida, tendo o(s) outro(s) herdeiro(s) prescindindo das tornas a que tinha direito, se se estará perante uma transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, sujeita portanto a IMT, ou se, pelo contrário, se trata de uma transmissão gratuita, sujeita às regras do Imposto do Selo (IS).

Com relevância para o objeto do presente estudo, deve-se aqui equacionar a dicotomia de posições existentes na *praxis* jurídica:

- a) atualmente e aquela que vigora, designadamente, no seio da atividade funcional da Administração Tributária é a de que o facto tributário relativo à aquisição de bens imóveis por excesso de quota-parte ocorre precisamente no momento em que o valor atribuído ao outorgante, na partilha, excede a quota-parte a que teria direito, sendo que o mero facto de o credor do direito às tornas delas ter prescindido, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 863.º do Código Civil, releva para efeitos de sujeição a imposto do selo, em conformidade com o n.º 3 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, por se tratar de uma transmissão a título gratuito. Ora, de acordo com este entendimento, a renúncia das tornas devidas se configura como uma operação económica gratuita que assenta numa diminuição/acréscimo de igual valor entre duas esferas patrimoniais,
- b) Em contraposição, o entendimento de parte da jurisprudência, citando aqui as decisões do Centro de Arbitragem Administrativa, de que havendo por parte do renunciante uma intenção que visa a prática de uma liberalidade e por parte do beneficiário uma vontade de aceitar, o intuito

atributivo ou translativo se sobrepõe ao intuito abdicativo, pelo que estaremos perante uma situação de uma doação indireta, isto é, a prática de atos liberatórios *que têm efetivamente por resultado e fim o enriquecimento patrimonial sem correspondente por parte de um beneficiário, caracterizando-se efetivamente pela sua substância gratuita.*

Pois bem, a bondade do contributo que se pretende evidenciar com o presente estudo, obriga-nos a salientar a materialização deste negócio enquanto à sua variabilidade axiológica. Esta variabilidade reside na delimitação concetual dos termos “transmissão gratuita” e “transmissão onerosa”, quem temos vindo a referir e que a doutrina e jurisprudência fazem alusão. Na falta de concetualização própria dada pelo Direito Tributário, e mostrando-se este como um claro direito de sobreposição em que vários conceitos são importados de outros ramos de direito, deve-se referir que sempre que as normas justributárias não lhe atribuam um significado próprio para efeitos fiscais, deverá o termo utilizado ter os efeitos próprios do ramo do direito de onde o mesmo tem origem e provêm, devendo, contudo, atender-se à substância económica dos factos.¹¹ Assim, ambos os conceitos acabam por assumir conceitos próprios dos ramos de direito de onde proveem, delimitando-se a onerosidade na máxima de contrapartidas que comportam o sacrifício para a esfera jurídica de outrem, enquanto a gratuitidade revela precisamente a falta de sacrifício existente para o beneficiário do negócio que caba por ver um acréscimo na sua esfera jurídica sem a necessidade de prestação de contrapartidas ou de obrigações subjacentes.

Impactando iniludivelmente com esta afirmação, encontra-se a posição assumida inicialmente e que é adotada pelos serviços tribuários, pois a celebração do contrato de partilha em que um dos partilhantes leva em excesso à quota-parte que lhe é devida um ou vários bens imóveis, prescindindo os beneficiários das tornas devidas, é classificada simultaneamente como revelando uma dualidade objetiva para efeitos das normas justributárias.

Com o devido respeito, não podemos perfilhar desta sustentação doutrinária, apontando-se com conjunto de fundamentos que nos permite refutar este entendimento. É que tendo em observação o carácter objetivo tipificado para efeitos de IMT, para que haja sujeição a imposto será necessário que se verifique efetivamente uma transmissão do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, bem como exista um excesso da quota-parte que seria devida ao adquirente dos bens, mostrando-se assim uma transmissão

¹¹ Cf. artigo 11.º n.º2 e n.º3 da Lei Geral Tributária.

efetuada a título oneroso que, na nossa humilde opinião, deve ter subjacente a onerosidade que lhe é inerente, mormente com o pagamento de uma contraprestação que revela o esforço patrimonial, enquanto elemento distintivo da capacidade contributiva manifestada. Contudo, o entendimento é de que a falta desta contraprestação paga por parte do herdeiro que beneficia com a adjudicação de um bem de maior valor ao que a sua quota-parte corresponderia, não releva para efeitos objetivos. Como já tivemos ocasião de sustentar num outro momento, o mencionado substrato objetivo permite destrinçar dois importantes requisitos que revelam *sine quo non* para que seja destacada a manifestação de riqueza pretendida em sede de IMT, designadamente: *i) exista um negócio jurídico de transmissão do direito de propriedade sobre bens imóveis ou figuras parcelares desse direito; ii) exista uma contrapartida obtida em virtude dessa transmissão, devendo, assim, existir uma correlação entre o contrato celebrado e um preço convencional, correspondendo ao pagamento do preço ou valor à transmissão do direito de propriedade ou da figura parcelar desse direito.* A falta de um destes requisitos simplesmente não permitirá a revelação da capacidade contributiva pretendida pelo legislador, não podendo, assim, ser objeto de tributação em sede de IMT.

Um segundo fundamento, insurge-se na impossibilidade de o mesmo facto jurídico se mostrar simultaneamente como uma transmissão onerosa e, em simultâneo, uma transmissão gratuita, sujeita a Imposto do Selo, caracterizando-se como uma contrariedade dificilmente aceitável num contexto jurídico. Veja-se que a estatuição para que algum dos bens possa ser transmitido a algum dos herdeiros mesmo havendo excesso da quota-parte a que lhe corresponde, é que seja cumprida a prestação do pagamento das tornas devidas para preenchimento do quinhão a que lhe corresponde. Atendendo ao teor do artigo 397.º do Código Civil, a obrigação é o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação, criando assim um direito subjetivo na esfera da contraparte. A mera existência de uma contraprestação não se pode distinguir do conceito de obrigação, pelo que pode a obrigação ser extinta sem que a prestação seja cumprida nos mesmos termos originariamente acordados ou legalmente devidos. Compreender esta destrinça, é trazer à colação que a obrigação poderá ser extinta por vida de institutos jurídicos distintos (*v.g dação em cumprimento, novação, remissão, compensação, etc.*), permitindo assim uma reflexão sobre a funcionalidade da prestação devida e as formas de extinção da obrigação de que a aquela é apenas um objeto desta última. Por este motivo, as obrigações se extinguem pelo cumprimento, isto é, pela realização da prestação devida, ou, ainda, por outro meio de satisfação do interesse do credor. A diversidade de meios de extinção das obrigações que a lei tipifica, leva-nos a trazer aqui uma forma de extinção especialmente relevante e que permite o seu enquadramento factológico para uma melhor compreensão da temática abordada. A remissão, enquanto forma de extinção da obrigação, acaba

por funcionar no interesse do credor, já que a obrigação originária de que é beneficiário não chega a ser satisfeita, nem sequer indireta ou potencialmente, sendo a obrigação extinta sem chegar a haver prestação. Por este motivo, o legislador acabou por consensualmente compreender a natureza contratual da remissão, estabelecendo no n.º 2 do artigo 863.º, do Código Civil que, quando tiver o caráter de liberalidade, isto é, quando não houver vantagem para o remittente, mas apenas para o seu beneficiário, a remissão por negócio *inter vivos* é havida como doação, em conformidade com os artigos 940.º e seguintes, do Código Civil.

Com base em ambos os fundamentos, é-nos permitido concluir que sempre que o credor tenha o direito a uma prestação pecuniária que é acompanhada de um excesso de quota-parte devida pela contraparte e exista uma renúncia pelo credor a esse mesmo crédito, o ato não pode ser havido por oneroso e logicamente deverá compreender a natureza de liberalidade que é assumida expressamente pelo legislador. Fácil se torna perceber a mutabilidade que o contrato assume, porém não se compreende como pode ser considerado que o valor adjudicado ao outorgante na parte excedente à sua quota-parte e a renúncia do direito às tornas pelo seu credor, se configura como uma transmissão onerosa e, em simultâneo, uma transmissão gratuita, revelando uma posição contraditória que não se pode adotar face às pretensões aludidas. Teleologicamente não se pode afirmar que a renúncia ao direito a tornas tenha tratamento distinto em sede de IMT e em sede de IS, já que no primeiro é objeto de tributação a transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis – compreendendo a aquisição por excesso de quota-parte em contrato de partilha quando associada a uma contraprestação onerosa -, enquanto no segundo procura-se a tributação de transmissões gratuitas, independentemente da natureza do bem transmitido.

Em suma e dito isto, a essencialidade do contrato de partilha em que exista excesso de quota-parte para um dos contraentes e o credor do direito às tornas venha prescindir expressamente deste crédito no próprio contrato, deve caracterizá-lo enquanto um contrato eminentemente gratuito e no qual este por ato de liberalidade enriquece a esfera jurídica do devedor a título meramente voluntário e sem qualquer contrapartida associada. Encara-se, assim, que sempre e quando o credor do direito às tornas venha prescindir delas, o contrato deverá na sua essencialidade classificar-se como um contrato gratuito que preencherá o substrato factológico previsto na Verba 1.2 da Tabela Geral do Código de Imposto de Selo, nomeadamente tributando-se como uma verdadeira transmissão gratuita. A *ratio legis* leva-nos a que este é o melhor entendimento pretendido pelo legislador, bem como a interpretação realizada é feita em conformidade com a realidade económica dos factos. Contrariamente, não havendo onerosidade no contrato não deverá, na nossa humilde opinião, ser objeto de tributação

em sede de IMT, uma vez que este imposto procura a tributação das aquisições *onerosas*, requisito que evidentemente é nulo no caso objeto de estudo.

5. Conclusão

Neste texto, coagitaram-se dúvidas, pois num primeiro momento, procurou-se sensibilizar o leitor para um enquadramento concetual e normativo que rodeia a tributação do negócio jurídico de partilha de bens por abertura de sucessão do *de cuius*. Posteriormente, apresentaram-se as diversas soluções possíveis, enfatizando-se em cada uma das posições adotadas os fundamentos axiológicos que movem os defensores de cada uma delas a apoiarem-se nela. Torna-se necessário reunir uma conceção sistematológica da problemática, pois se bem se revela numa aparência simplista, a verdade é que a mesma encerra em si questões que apenas podem ser respondidas com recurso a elementos sistematológicos e teleológicos próprios da substância económica inerente ao contrato celebrado.

Chegados aqui, e à guisa de conclusões, que lições há a retirar do estudo realizado? Diríamos que apesar da bondade apresentada quanto à posição da dualidade de concetualização do contrato de partilha *mortis causa*, a mesma assume, dificilmente, natureza contrárias e de forma simultânea, acabando por assumir uma natureza *una* e, portanto, não podendo haver uma dualidade axiológica que delimite axiologicamente este contrato. Assim, o contrato de partilha em que algum dos contraentes venha adquirir bens imóveis que exceda a sua quota-parte e se constitua na obrigação de pagar tornas à contraparte, renunciando este expressamente a este direito, unicamente poderá ser objeto de tributação como sendo um contrato *gratuito* e, portanto, devendo a lei fiscal dar-lhe o tratamento de um negócio desta natureza jurídica, não podendo trata-lo como sendo simultaneamente oneroso, e tributado em sede de IMT, e gratuito sendo objeto de tributação em sede de IS.

Principais referências bibliográficas

- ABILIO NETO, *Código Civil Anotado*, 18ª Edição, Lisboa, Ediforum, 2013;
JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil. Sucessões*, 5ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2000;
LUIS MANUEL PICA, *A Tributação do Património numa perspetiva contratual*, Nova Causa, 2020;
RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *Lições de Direito das Sucessões - Volume II*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 1990;
RUI GONÇALVES PINTO, *Manual da Execução e do Despejo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.



INSTITUTO SUPERIOR
MANUEL TEIXEIRA GOMES

