

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

### Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01391/12.6BESNT	8 de setembro de 2021	Francisco Rothes

### DESCRITORES

Competência em razão da hierarquia > Imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis > Excesso de quota na herança

---

### SUMÁRIO

I - O recurso versa exclusivamente matéria de direito quando as questões que nele se colocam se resolverem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, sendo que, nesse caso, cabe ao Supremo Tribunal Administrativo a competência para dele conhecer [cf. arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT].

II - Para efeitos da tributação em IMT do «excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas», não há que indagar do carácter oneroso ou gratuito da aquisição desse excesso (designadamente por o herdeiro que havia de receber tornas do sujeito passivo ter prescindido das mesmas), nem sequer da natureza aquisitiva ou declarativa da partilha, sendo precisamente para afastar a discussão doutrinária sobre a natureza desse fenómeno e da sua subsunção, ou não, às demais regras de incidência objectiva, que o legislador, querendo tributá-lo, consagrou expressamente a sujeição do mesmo ao IMT, na previsão da alínea c) do n.º 5 do art. 2.º do Código desse imposto.

## TEXTO INTEGRAL

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1391/12.6BESNT

### 1. RELATÓRIO

1.1 O Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que a Juíza daquele Tribunal, julgando procedente a impugnação judicial interposta pela acima identificada Recorrida, após indeferimento de reclamação graciosa, anulou a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que a este foi efectuada por a AT ter considerado haver «excesso da quota-parte de imóveis em divisões ou partilhas».

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso, a Recorrente apresentou as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«A) O presente recurso reage contra a sentença proferida que julgou procedente a Impugnação Judicial deduzida pela Impugnante identificada supra contra a notificação por si recebida da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação de IMT n.º 3467327, de 02.11.2011, no montante de € 6.032,58, que incidiu sobre o excesso da sua quota em herança, relativa aos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana sob os artigos .....e ....., ambos da freguesia de S. Martinho, concelho de Sintra.

B) A Fazenda Pública não se conforma com o sentido da decisão recorrida entendendo que a mesma se presta a dificuldades interpretativas introduzindo todo um enquadramento jurídico que contraria a posição que os Colendos STJ e STA têm nesta matéria nomeadamente, não só a natureza da partilha diz respeito mas ao momento a que a mesma faz retroagir os seus efeitos em termos civis (e tributários) perdendo de vista, em todo o caso, o enquadramento jurídico e a fundamentação à luz do Direito Fiscal.

C) Está em causa, também, apesar do Tribunal a quo se ter alicerçado no Direito Comum (nomeadamente na presumida relação bilateral e creditícia entre o credor e o devedor); a apreciação substancial da questão tal como o Direito Tributário a dimensiona; a sua natureza pública; as vicissitudes e finalidades próprias que o caracterizam e que o distinguem dos outros ramos do Direito – sobre o qual, aliás, a douta sentença recorrida não sentiu a necessidade de produzir entendimento. Essencialmente, entendeu apenas concluir que estamos presença de um negócio gratuito (doação) excluído de tributação à luz das regras de incidência do CIMT.

D) A posição da Ré impede-a, porém, de aceitar (até para o próprio direito civil tratando-se de vicissitudes sinalagmáticas, produto daquela que é a autonomia da vontade dos particulares) que possa fazer sentido o recurso ao instituto da remissão, que, por um lado, mais não é do que uma causa de extinção da obrigação, que, por outro, deva ser aplicado ao instituto sucessório da partilha (não contratual) e que pressupõe a ideia de uma dívida que em bom rigor nunca se chegou a constituir como tal precisamente em virtude de um direito de crédito que nunca se chegou a gerar (por via da renúncia às tornas) partindo-se daí para a qualificação do negócio como sendo de natureza gratuita – invertendo o juízo que deve presidir à qualificação da sua natureza (onerosa ou gratuita).

E) Por último, estando em causa, como já dissemos, a resolução de uma questão tributária impõe-se saber se esta dimensão mereceu pronúncia da parte do tribunal a quo.

F) O ordenamento jurídico português estabelece o princípio da retroactividade da partilha, segundo o qual os efeitos jurídicos desta retroagem à data da abertura da herança.

G) Só depois de realizada a partilha é que o herdeiro poderá ficar a ser proprietário ou comproprietário de determinado bem da herança extinguindo-se o património autónomo da herança indivisa, retroagindo os seus efeitos ao momento da abertura da sucessão.

H) A sentença recorrida assumiu, pois, uma posição contrária em termos de enquadramento à jurisprudência enunciada quer pelo STJ quer por este Colendo STA citada supra, sublinhando-se que em termos civilísticos a partilha não assume natureza constitutiva o que enfraquece logo à partida a relevância que a renúncia às tornas por parte do cônjuge sobrevivente (enquanto também ele herdeiro legitimário) assume na discussão do objecto dos autos considerada como aquilo que em termos fiscais prefiguramos como uma declaração com uma carga ética iminentemente anti-jurídica.

I) À mencionada natureza meramente declarativa opõe-se, no polo oposto da equação, a eventual natureza constitutiva que sabemos estar vedada à partilha por imperativo legal previsto nos art. 2050.º e 2119.º, ambos do C.C.

J) O Colendo STA aderindo ao enquadramento da sentença proferida no processo 832/06.6BESNT deste TAF de Sintra produziu orientação

jurisprudencial no sentido de fazer retroagir os efeitos da partilha à abertura da sucessão suportado precisamente no disposto nas disposições enunciadas supra - afastando a sua natureza constitutiva mediante a adesão que fez à fundamentação da sentença ali produzida.

K) É verdade que a remissão prevista no art. 863.º do CC constitui, em termos contratuais (e apenas nessa dimensão), uma das causas da extinção da dívida.

L) Recorde-se, porém, que a remissão só aparece em virtude da posição ilegal que o tribunal a quo tem sobre a natureza contratual da partilha ao arrepio dos arts. 2050.º e 2119.º CC e que não só não tem respaldo na lei como até se mostra contrariada pela própria jurisprudência do STA que reporta os efeitos da partilha à data da abertura da sucessão confirmando-a como um instituto de direito sucessório afastando a natureza constitutiva e contratual que a mesma pudesse ter.

M) Não sendo assim, em rigor, e face ao que é dado por provado, o bem que é atribuído ao herdeiro legitimário e que supera a quota-parte indivisível que o mesmo tem na herança advém desta última. O bem não recaiu sobre a esfera patrimonial do cônjuge sobrevivente nem este é titular dele, pelo que o cônjuge sobrevivente em momento algum transmitiu o bem aos demais herdeiros legitimários (nomeadamente à Impugnante) para que a remissão possa derivar de um negócio sinalagmático entre o credor e o devedor.

N) A renúncia às tornas mais não consubstancia do que uma declaração unilateral produzida no seio da sucessão em que, por partilha, se determinam os bens a atribuir aos herdeiros legitimários pressupondo não uma dívida do herdeiro legitimário para com o cônjuge sobrevivente fruto de uma relação obrigacional estabelecida entre os dois, mas a compensação resultante da

atribuição de um bem da herança que excede a quota-parte que o herdeiro legitimário tem nesta última.

O) O bem vem, como dissemos, à titularidade da Impugnante directamente transmitido da herança do autor da sucessão. A renúncia às tornas mais não consubstancia do que uma declaração unilateral produzida no seio da sucessão em que, por partilha, se determinam os bens a atribuir aos herdeiros legitimários pressupondo não um direito de crédito que supostamente o cônjuge sobrevivente tem sobre a Impugnante (herdeira legitimária) fruto de uma relação obrigacional estabelecida entre os dois, mas a compensação resultante da atribuição de um bem da herança que excede a quota-parte que o herdeiro legitimário tem nesta última.

P) A partilha procede à divisão dos bens do autor da herança. Dessa divisão o que há é uma obrigação de pagamento de tornas que assegure em termos patrimoniais o preenchimento da quota-parte que cada herdeiro legitimário tem direito.

Q) A relação jurídica nunca é bilateral. No mínimo será sempre triangular (e variará em função do número de herdeiros). Tem sempre de se contar com a herança (até aquele momento indivisa) pois que os bens a ela pertencem.

R) A obrigação de pagamento de tornas resulta não de uma dívida, mas do excesso que a transmissão daquele bem proveniente da herança produz.

S) No direito civil a renúncia permite dispensar, se quisermos, a obrigatoriedade de compensar o outro herdeiro pelos bens que se leva a mais, não saindo daí, seja para efeitos civis ou fiscais, com propriedade, nenhum direito de crédito na esfera do cônjuge sobrevivente, ou, uma dívida (perdoada) sobre a esfera do

herdeiro cujo bem extravasou o quinhão.

T) Aliás, se o imóvel nunca entrou na titularidade do cônjuge sobrevivente como é possível conceptualizar a ideia de doação? De que forma, em termos jurídicos, é possível qualificar este último como doador? Doador de um bem alheio? Doador de um bem da própria herança indivisa?

U) Se a isto somarmos o facto de em causa estar a apreciação de factos tidos por relevantes à luz do direito fiscal, então, toda esta questão eleva-se a uma superior dimensão porque a relação jurídico-tributária deixa de ser meramente bilateral para ser triangular entrando em cena um novo actor que é a AT enquanto sujeito activo da relação jurídico-tributária que prossegue como atribuição a defesa do interesse público que decorre da própria tributação enquanto instrumento de satisfação das necessidades financeiras do Estado e, em última análise, a satisfação das necessidades colectivas da população e que não deixaria de ser visto como um terceiro de boa-fé a quem o excesso da quota-parte sujeito a tornas produz um crédito fiscal de que o próprio tem o direito de se ver ressarcido.

V) Acresce que, para que a remissão pudesse ser ainda que incorrectamente aplicada ao direito fiscal e havida como uma doação tinha que o carácter de liberalidade (art. 863.º, n.º 2, CC) se mostrar cabalmente provado pelo Impugnante - o que não está, inegavelmente, pois que não consta tenha sido levado ao probatório.

W) Que o excesso da quota-parte dos herdeiros está sujeito a tornas não se suscitam dúvidas que esteja. Isso é facto assente que, como vamos ver a seguir, decorre, in casu, dos fins visados pela própria sucessão legitimária que no que à protecção dos herdeiros legitimários diz respeito limitando

inclusivamente aquela que é ou foi a vontade do de cuius.

X) Relativamente ao excesso e apesar de sujeito a tornas (em termos civis) não se alcança que à luz da hermenêutica fiscal e da interpretação jurídica tivesse sido intenção do legislador fazer depender a onerosidade da transmissão do pagamento daquelas. O que em tudo vai ao encontro do modo como o próprio direito civil tende a qualificar a Partilha e a determinar a natureza meramente declarativa dos seus efeitos.

Y) Sublinhe-se que em lado algum a norma de incidência exige o efectivo pagamento das tornas ou isenta de imposto quem beneficiou da renúncia declarada por outro herdeiro legitimário, (in casu, o cônjuge sobrevivivo), sequer a elas alude ou remete – condicionando o preenchimento da norma de incidência ao aludido pagamento.

Z) A constituição do excesso da quota-parte e a sujeição ao pagamento das tornas qualificam a transmissão como sendo de natureza onerosa. Se a jusante desse momento o cônjuge sobrevivivo renuncia às tornas isso não impede que na divisão dos bens o excesso da quota já tenha sido preteritamente produzido e que objectivamente a transmissão já não possa ser qualificada como onerosa e, como tal, tributável à luz do IMT.

AA) A própria renúncia às tornas, contrariamente ao que entende o tribunal a quo, mais não revela senão um corolário ou uma manifestação da natureza onerosa da própria transmissão e que não deixa de o ser em virtude das tornas a que legalmente está sujeito o excesso da quota- parte da Impugnante na herança – independentemente da posição tomada pelo cônjuge sobrevivivo em termos civis.

BB) Em tudo coerente com a redacção da própria norma de incidência real que decorre do art. 2.º, n.ºs 1 e 5, alínea c), do CIMT.

CC) As regras da interpretação jurídica reforçam a posição sufragada pela AT.

DD) A jurisdição comum adopta, assim, uma noção objectiva sobre aquela que é a natureza onerosa da partilha não qualificando a sua natureza em função seja do efectivo recebimento das tornas (apesar de declarado como tal), ou, mutatis mutandis, do efectivo pagamento (apesar da sua declarada renúncia).

EE) Na sucessão legitimária, a preocupação do legislador na atribuição dos bens a certos familiares é mais marcada tendo por finalidade e fundamento a protecção patrimonial da família nuclear: cônjuge, descendentes e ascendentes (art. 2157.º).

FF) A caracterização da família como instituição fundamental da sociedade resulta directamente dos arts. 36.º e 37.º da CRP impondo ao Estado obrigações no sentido de dignificar a família e a auxiliar a prosseguir as elevadas tarefas que lhe estão reservadas na vida social (arts. 67.º e 68.º CRP).

GG) Sufragando-se a posição que a AT tem nesta matéria facilmente se vislumbra o interesse público preconizado pelo Direito Fiscal na defesa ou preservação dos fins visados pela própria Sucessão Legitimária, dissuadindo por via da tributação quem, por contrapartida da renúncia às tornas de um dos seus herdeiros (que se autodesampara ao arrepio do fim visado pela sucessão legitimária), obtém um acréscimo que excede a sua quota na herança.

HH) Ora o cônjuge sobrevivente pode renunciar às tornas. Porém, em termos legais a sua quota indisponível há muito está fixada e, portanto, se o direito nesta

modalidade de sucessão procura preservar a atribuição dos bens à família que inclui o próprio cônjuge sobrevivente que é inegavelmente um herdeiro legítimo cuja posição tem vindo a ser reforçada em termos jurídicos – então o acréscimo que pressupõe a sujeição ao pagamento de tornas constitui sempre a realização de um negócio oneroso. E que o próprio IMT tributa como tal.

II) Há que reconhecer que foge à racionalidade jurídica, civil ou fiscal (in casu pelo solo propósito de fugir à tributação) sem evidência alguma do pretendido espírito de liberalidade, que um herdeiro legítimo como é o cônjuge sobrevivente não repudiando a herança, renuncia à compensação que lhe é devida face ao excesso provocado na esfera patrimonial dos demais herdeiros legítimos – atentando contra a própria protecção que o legislador do Código Civil pretendeu assegurar por via da sucessão legítima na defesa de fins e atribuições constitucionalmente consagradas ao Estado.

JJ) Ou seja, na prática o próprio herdeiro legítimo renunciante, desprotegendo-se, atenta, por um lado, contra a ratio que a própria lei civil em termos de protecção patrimonial lhe confere, no que constitui revelada conduta antijurídica, sem que, por outro lado, se alcance ou se dê por provada a motivação que está por detrás de uma conduta que não tem outra explicação senão proceder à divisão dos bens da herança recorrendo à renúncia às tornas como um expediente que tem como único propósito o não pagamento do imposto e que é devido à luz das regras de incidência do CIMT.

KK) Com todo o respeito por posição diversa, não nos parece, pois, sustentável, à luz seja dos fins visados pela sucessão e/ou do direito fiscal que deva ser dada relevância jurídico-fiscal a uma mera declaração de renúncia às tornas sem que tenha sido alegado e se mostre provado um motivo que cabalmente justifique a legalidade desta conduta permitindo-se a fuga ao imposto relativamente a um

facto tributário que tem por base uma transmissão objectivamente onerosa tributável em sede de IMT.

LL) Pelo exposto, entendemos ser de imputar à sentença recorrida os seguintes vícios:

- Erros de julgamento:

- por incorrecta apreciação e valoração jurídica à luz da jurisprudência dos Colendos STJ e STA no que à natureza dos efeitos da Partilha diz respeito;

- por incorrecta qualificação da Partilha como sendo de natureza contratual desprezando em termos dogmáticos o que tem sido aceite como um instituto próprio do direito das sucessões que visa dividir os bens da herança até então indivisa;

- por incompatível recurso à remissão como causa de extinção de natureza contratual quando a Partilha naturalmente não assume essa feição;

- por incompatível configuração de um acto de doação sem que em termos ontológicos se alcance a própria doação pois que o bem é transmitido pela herança e não pelo cônjuge sobrevivente que, assim, não pode legalmente assumir a posição de doador.

- por incorrecta valoração jurídico-fiscal sobre a noção objectiva do excesso da quota-parte enquanto facto tributário legalmente sujeito a tornas objectivamente tributável tendo por base uma transmissão objectivamente onerosa e a hipervaloração de um acto de renúncia que não tem a virtude de qualificar a natureza da transmissão à luz da própria jurisprudência do Colendo STJ aqui citada, sobre o qual, de resto, não há controlo jurídico sobre a real e legal motivação que está por detrás da referida conduta e,

- por inexistente ponderação daqueles que são os bens jurídicos e preocupações tuteladas pelo legislador em termos de sucessão legítima, constitucionalmente consagrados, e, que, tem no Direito Fiscal um instrumento de garantia dessa mesma protecção em termos de interesse público, tendo por

base uma conduta que, subsidiariamente, diríamos, não se mostra provada tenha sido tomada dentro do espírito de liberalidade que de alguma forma colocasse em causa a natureza onerosa da transmissão.

MM) Prefigurando-se como mais aceitável a posição sufragada pela Ré pela eventual virtude possa merecer (V/ Excelências assim o determinarão...) escapando, por um lado, não só às contradições e insuficiências aqui imputadas em termos de fundamentação à sentença recorrida, como as que decorrem da posição que este Colendo STA sufragou no acórdão proferido em 26 de Outubro de 2016 no processo 053/2015 quando aderiu à fundamentação da sentença proferida no processo 832/06.6BESNT deste TAF de Sintra, mas às considerações que densificadamente expusemos.

NN) Mostram-se ainda violados os seguintes normativos legais: art. 2050.º, 2119.º, 863.º, n.º 1 e 2, 2157.º, e 9.º todos do Código Civil; arts. 36.º, 37.º, 67.º e 68.º da CRP; art. 2.º, n.º 1 e n.º 5, alínea c), do Código do IMT; arts. 11.º, n.º 3 e 74.º, ambos da LGT.

OO) A sentença recorrida não poderá deixar de ser revogada e substituída por acórdão que reconhecendo os fundamentos jurídicos esgrimidos pela Ré julgue procedente o presente recurso e ordene a baixa dos autos à primeira instância para apreciação do último vício invocado pela Impugnante.

V/Exas, porém, melhor decidindo não deixarão de fazer a prudente justiça».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal, foi dada vista ao Ministério Público e Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido de que o

Supremo Tribunal Administrativo se declare incompetente em razão da hierarquia, atento o disposto no n.º 1 do art. 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do art. 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

1.5 O parecer foi notificado à Recorrente e ao Representante da Fazenda Pública para, querendo, se pronunciarem sobre a questão da incompetência em razão da hierarquia, o que nenhum deles fez.

1.6 Cumpre apreciar e decidir, havendo, primeiro que aferir da competência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia para apreciar o recurso e, depois e se for caso disso (i.e., se concluirmos no sentido da competência), que verificar se a sentença incorreu em erro de julgamento ao considerar que a liquidação de IMT impugnada enferma de ilegalidade por violação da regra de incidência objectiva, designadamente, se incide ou não imposto pelo excesso recebido pela Impugnante (ora Recorrida) sobre a sua quota hereditária na partilha de bens imóveis efectuada por óbito de seu pai atento o facto, que a sentença considerou afasta a tributação, de a sua mãe – cônjuge sobrevivente do de cujus – ter prescindido das tornas a que tinha direito.

\* \* \*

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«A) Em 12.10.2011, foi celebrada escritura de partilha da herança de B....., tendo sido declarados únicos herdeiros os seus dois filhos, a Impugnante e o

seu irmão, e a cónjuge sobrevivente, casada sob o regime da comunhão geral de bens – cf. doc. 2 junto com a p.i.

B) O acervo hereditário partilhado era constituído por dois prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana sob os artigos ..... e ....., ambos da freguesia de S. Martinho, concelho de Sintra, descritos nas verbas um e dois da referida escritura, com o valor patrimonial declarado de € 1.703,98 e € 185.290,00, respectivamente, e um prédio rústico, inscrito na matriz sob o artigo ..... da secção R da mesma freguesia, descrito na verba três e com o valor patrimonial declarado de € 93.297,69 – cf. doc. 2 junto com a p.i.

C) Foram atribuídos aos citados bens valores iguais aos valores patrimoniais perfazendo o valor total de € 280.291,77 – cf. doc. 2 junto com a p.i.

D) Na partilha mencionada em A) foi adjudicada à ora Impugnante a sua propriedade dos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana sob os artigos .... e ....., da freguesia de S. Martinho, concelho de Sintra – cf. doc. 2 junto com a p.i.

E) Ainda de acordo com o disposto na escritura de partilha mencionada em A), o usufruto dos referidos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana sob os artigos .....e ....., da freguesia de S. Martinho, concelho de Sintra foi adjudicado ao cónjuge sobrevivente, com 73 anos à data da escritura da partilha, prescindindo das tornas a que tinha direito no montante de € 140.112,60 – cf. doc. 2 junto com a p.i. e fls. 27 e 28 do processo administrativo tributário (PAT) apenso (pasta I/II).

F) Acto Impugnado: Em 02.11.2011 foi emitida a liquidação oficiosa de IMT n.º 3467327, no montante de € 6.032,58, pelo “Excesso da quota-parte de imóveis

em divisões ou partilhas”, com base nos seguintes elementos:

## IMAGEM

- cf. fls. 25 do PAT apenso (pasta II/II).

G) Do valor que antecede a ora Impugnante procedeu ao pagamento da quantia de € 5.116,02 - cf. fls. 26 do PAT apenso (pasta II/II).

H) Em 06.12.2011 o Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I.P. (IGESPAR), certificou, a requerimento da ora Impugnante, e em relação aos prédios urbanos inscritos na matriz sob os artigos .....e ....., ambos da freguesia de S. Martinho, concelho de Sintra, que:

«[...] se encontra classificado como Monumento Nacional, de acordo com o n.º 7 do art. 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, por ter sido inscrito na Lista do Património Mundial da UNESCO, em 1995, com a designação de “Paisagem Cultural de Sintra”» - cf. doc. 1 junto à p.i.

I) Em 13.04.2012 a ora impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação identificada em F), cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, invocando, em síntese, o erro na determinação da matéria colectável e a isenção de imposto de acordo com o n.º 7 do art. 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro - cf. fls. 2 a 6 do PAT apenso (pasta I/II).

J) Por despacho de 30.10.2012 a reclamação graciosa foi indeferida com os fundamentos constantes da informação da mesma data sobre a qual foi exarado, e que aqui se dá por reproduzida, da qual resulta, além do mais, o seguinte:

“[...]”

No que respeita à pretendida isenção de IMT, que não tendo esta sido requerida nos termos do artigo 10.º do Código de IMT, como informa o Serviço de Finanças de Sintra 1, não podia ser reconhecida (fls. 21).

Quanto ao valor patrimonial tributário do prédio do artigo ..... da freguesia de Sintra (S. Martinho) relevante para efeito de cálculo da liquidação, é o resultante da sua avaliação a 17/1/2011, em cumprimento do disposto nos artigos 15.º, n.º 1, e 27.º, n.º 1, alínea a), do DL n.º 287/2003, de 12/11, dado tratar-se de IMT e da primeira transmissão daquele imóvel na vigência do Código do IMI.

Sendo o valor patrimonial tributário aí apurado € 17.830,00, foi considerado 75 % deste valor, ou seja € 13.372,25, visto a liquidação respeitar à nua propriedade do imóvel, por força do estabelecido no artigo 13.º, alínea a), do Código de IMT.

[...]” – cf. fls. 46 a 48 dos autos (suporte físico).

K) Em 05.11.2012 a Impugnante foi notificada da decisão que antecede – cf. fls. 28 a 40 do PAT apenso (pasta I/II).

L) A Impugnação foi apresentada em 19.11.2012, via fax, na Direcção de Finanças de Lisboa – cf. fls. 3 e 30 a 39 do suporte físico dos autos».

\*

## **2.2 DE FACTO E DE DIREITO**

### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

O Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da

sentença proferida naquele tribunal, que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrida, anulou a liquidação de IMT que a AT efectuou a esta no pressuposto de que, na partilha dos bens imóveis da herança aberta por óbito do seu pai, recebeu bens que excedem a sua quota, o que, a seu ver, constitui transmissão onerosa sujeita a tributação, nos termos do disposto no art. 2.º, n.ºs 1 e 5, alínea c) do Código do IMT (CIMT).

Cumprido, antes do mais, ajuizar da competência, questão que é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra [cf. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro]. Cumprido, designadamente, aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (cf. art. 16.º do CPPT), sendo que, no presente caso, a questão da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do recurso foi suscitada pela Procuradora-Geral-Adjunta. Caso este Supremo Tribunal se declare incompetente em razão da hierarquia, deverão os autos ser oficiosamente remetidos, no prazo de 48 horas, ao tribunal competente (cf. art. 18.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro).

Se concluirmos pela competência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, haveremos de apreciar a questão suscitada pela Recorrente, qual seja a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra fez errado julgamento quando considerou que não era devido IMT pelo excesso sobre a sua quota ideal hereditária na partilha de bens imóveis efectuada por óbito de seu pai, atento o facto de a sua mãe – cônjuge sobrevivente do de cujus – ter prescindido das tornas a que tinha direito.

## 2.2.2 DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA

2.2.2.1 Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, pertence à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.

2.2.2.2 A Procuradora-Geral-Adjunta arguiu a incompetência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia com o fundamento de que «[d]a leitura e análise das conclusões das presentes alegações proferidas no âmbito do recurso somos levados a concluir que a matéria nelas vertida não é essencialmente de direito já que é colocada também matéria de facto à apreciação e da qual o recorrente pretende retirar apoio para a sua pretensão com consequência jurídica diversa da assente na decisão recorrida, ou seja

pretende com este recurso ver discutidos factos, desde logo, tal retira-se, por ex., das conclusões M), V) e OO), aliás, a final, pede que o recurso obtenha provimento e os autos baixem à 1.ª instância para reanálise da prova». Vejamos:

Na conclusão M), a Recorrente afirma: «Não sendo assim, em rigor, e face ao que é dado por provado, o bem que é atribuído ao herdeiro legitimário e que supera a quota-parte indivisível que o mesmo tem na herança advém desta última. O bem não recaiu sobre a esfera patrimonial do cônjuge sobrevivente nem este é titular dele, pelo que o cônjuge sobrevivente em momento algum transmitiu o bem aos demais herdeiros legitimários (nomeadamente à Impugnante) para que a remissão possa derivar de um negócio sinalagmático entre o credor e o devedor». A afirmação de que os bens atribuídos à ora Recorrida provêm directamente da herança de seu pai, mesmo na parte em que excedem a sua quota, tal como configurada pela Recorrente, constitui uma questão de direito, qual seja a de saber se o excesso de bens imóveis recebidos pela ora Recorrida se deve considerar com origem na herança do seu falecido pai ou com origem no património da mãe da ora Recorrida e cônjuge sobrevivente do de cujus, ou seja, se deve ou não considerar-se que esses bens, na parte respeitante ao excesso da quota hereditária da Impugnante, se transmitiram, primeiro, do acervo hereditário para a mãe da Impugnante e, só depois, do património desta para o da Impugnante.

Na conclusão V), a Recorrente deixou escrito: «[...] para que a remissão pudesse ser ainda que incorrectamente aplicada ao direito fiscal e havida como uma doação tinha que o carácter de liberalidade (art. 863.º, n.º 2, CC) se mostrar cabalmente provado pelo Impugnante - o que não está, inegavelmente, pois que não consta tenha sido levado ao probatório». Ou seja, a Recorrente sustenta que nunca poderia a sentença ter considerado que houve doação porque não se encontra provado o «carácter de liberalidade».

Prima facie, seríamos levados à mesma conclusão a que chegou a Procuradora-

Geral-Adjunta, de que a Recorrente está a pôr em causa o julgamento da matéria de facto, por omissão quanto a factos relevantes, na medida em que não deu como provado o «carácter de liberalidade» imprescindível à caracterização do negócio jurídico em causa como doação. No entanto, numa ponderação mais atenta, verificamos que o denominado «carácter de liberalidade» não constitui um facto, mas antes uma conclusão jurídica que, contrariamente ao que considerou o parecer do Ministério Público, a sentença inequivocamente fez decorrer do teor da escritura de partilhas, nos seguintes termos, que ora reproduzimos: «[...] tendo a declaração de renúncia a tornas por parte do cônjuge sobrevivente (mãe da ora impugnante) sido expressa na escritura pública de partilha, que esta (tal como o seu irmão) aceitou, deverá concluir-se que a mesma foi contratualmente estabelecida, tendo o excesso de quota-parte de imóveis na partilha a natureza de jurídica de doação, ou seja, negócio jurídico de natureza gratuita».

Finalmente, na conclusão OO), a Recorrente, após sustentar que o recurso deve ser provido e a sentença recorrida ser revogada, refere que os autos devem regressar à 1.ª instância para apreciação da questão que a sentença considerou prejudicada: «A sentença recorrida não poderá deixar de ser revogada e substituída por acórdão que reconhecendo os fundamentos jurídicos esgrimidos pela Ré julgue procedente o presente recurso e ordene a baixa dos autos à primeira instância para apreciação do último vício invocado pela Impugnante».

Também aqui, salvo o devido respeito, não pode considerar-se que a alegação da Recorrente ponha em causa o julgamento da matéria de facto efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, mas apenas constitui uma chamada de atenção para a circunstância de que da revogação da sentença não resultará, sem mais, a improcedência da impugnação judicial; isto porque, uma vez que a sentença deu como prejudicado o conhecimento da questão que enunciou como sendo a de «aferir do alegado erro na determinação da matéria colectável» – tanto assim que refere expressamente, na parte final, «ficando

prejudicada a apreciação da restante causa de pedir» -, caso o recurso seja provido, haverá que conhecer-se ainda dessa questão, sendo que esse conhecimento compete, em 1.ª instância, ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

2.2.2.3 Tudo visto, concluímos que o presente recurso não suscita controvérsia factual e que a matéria nele controvertida se limita exclusivamente à actividade de aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados.

Assim, o presente recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito, motivo por que a competência em razão da hierarquia para dele conhecer pertence a este Supremo Tribunal Administrativo, a quem a Recorrente correctamente o endereçou.

### 2.2.3 DA INCIDÊNCIA OBJECTIVA

A Recorrente discorda da sentença recorrida na parte em que esta considerou que não era devido IMT pelo excesso de bens imóveis recebidos pela ora Recorrida, relativamente à sua quota-parte (quota ideal) na herança aberta por óbito do seu pai.

Se bem interpretamos a sentença recorrida, nela se considerou, em síntese, que a partilha não tem carácter meramente declarativo, antes deve ser vista «como um verdadeiro acto modificativo ou de conversão», mas que a parte dos bens da herança recebidos por um dos herdeiros e que exceda a sua quota ideal não pode considerar-se um efeito da sucessão, mas «uma verdadeira aquisição a título oneroso, uma autêntica compra, sendo que, recaindo sobre bens imóveis pode sobre a mesma incidir imposto»; que esse excesso fica sujeito a tornas, o que «concretiza a onerosidade da transmissão nesta parte», devendo esta aquisição reportar-se, não à data da abertura da sucessão (como acontece com os bens que integram a quota ideal), mas, no caso, à data da

celebração da escritura de partilhas; assim sendo, e porque, nos termos do n.º 1 do art. 2.º do CIMT, para que haja sujeição a imposto se exige que a transmissão seja efectuada a título oneroso, no caso sub judice, porque na escritura de partilhas foi incluída a declaração de renúncia a tornas por parte do herdeiro que havia de as receber (o cônjuge sobrevivente do de cujus e mãe da ora Recorrida), é de considerar que «o excesso de quota parte de imóveis na partilha [tem] a natureza de jurídica de doação, ou seja, negócio jurídico de natureza gratuita» e, por isso, que «o valor adjudicado à Impugnante, na parte excedente à sua quota parte na herança, não configura uma transmissão onerosa e, como tal, não está sujeita a IMT».

A Recorrente não se conforma com este entendimento da sentença e que determinou a anulação da liquidação oficiosa de IMT respeitante à tributação do excesso da quota ideal, alicerçando a sua discordância nos termos das conclusões que deixámos transcritas em 1.2. Vejamos:

Prevê o CIMT, no art. 2.º, em que estabelece as regras da incidência objectiva do imposto, que é sujeito a imposto «o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas» [n.º 5, alínea c)]. Ou seja, fica sujeito a IMT quem, no âmbito de uma partilha, receber bens imóveis que excedam a sua quota-parte ideal no conjunto de bens imóveis objecto da partilha.

A sentença, na interpretação da citada norma, arranca de um pressuposto que, salvo o devido respeito, temos como errado, qual seja o de que a tributação em IMT do «excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas» fica dependente do “carácter oneroso” dessa transmissão. Dito de outro modo, para a sentença, a incidência de IMT sobre o fenómeno em causa não se bastaria com o facto de o sujeito passivo ter recebido bens imóveis que excedam a sua quota-parte ideal no conjunto de bens imóveis objecto da partilha, exigindo-se ainda, cumulativamente, que esse excesso fosse resultante de um negócio jurídico oneroso.

A nosso ver, nada permite concluir que assim seja; antes pelo contrário: o que resulta da melhor interpretação da norma, como recentemente afirmou este Supremo Tribunal, «é apenas que, havendo excesso da quota-parte para um dos sujeitos da partilha (fenómeno em que o legislador se enquista precisamente para desconsiderar a natureza do acto de partilha) esse excesso também fica sujeito a IMT, abstraindo da questão de saber se a operação em que se insere tem natureza translativa ou onerosa» (() Cf. o acórdão de 12 de Fevereiro de 2020, proferido no processo com o n.º 360/12.0BECBR (449/18), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/563f82bb8495040b802585140050d4da>. Apesar de a questão aí dirimida ser outra, nele se ponderou, em ordem a refutar a argumentação aduzida no recurso, se «deriva da alínea c) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT que o acto de divisão ou partilhas de que derive excesso da quota-parte para o adjudicante e o direito a tornas para o outro constitui transmissão a título oneroso para efeitos daquele imposto». e que «[a] alínea c) do n.º 2 daquele artigo 5.º alberga, por isso, situações em que, por vontade expressa do legislador, se entendeu estender o âmbito de incidência de IMT ao efeito que uma operação da partilha gera na esfera patrimonial de um dos seus sujeitos. Abstraindo da natureza da partilha, em vez de a definir».

Na verdade, o legislador, ciente das divergências doutrinárias em torno da natureza jurídica da partilha e da qualificação do negócio por que um dos intervenientes na partilha recebe bens imóveis em excesso sobre a sua quota ideal (() As alegações de recurso são bem reveladoras dessas divergências.), querendo tributar esse fenómeno - que, na medida em que se traduz no ingresso de um imóvel no património do sujeito passivo, constitui inequivocamente uma manifestação de capacidade contributiva susceptível de tributação em sede de impostos sobre o património (haja ou não lugar ao pagamento de tornas) -, criou uma norma em que, pondo-se à margem dessa querela doutrinária, o consagrou como objecto da incidência de IMT.

Nesta regra, a nosso ver, o legislador visa tributar a aquisição de bens imóveis (rectius, as transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional) na parte em que constitui excesso sobre a quota ideal do sujeito passivo nos bens a partilhar, abstraindo da questão de saber se esse fenómeno, em concreto, tem natureza meramente translativa ou aquisitiva e, neste último caso, tem natureza gratuita ou onerosa.

A sentença recorrida, na parte em que, com entendimento diverso do que aqui sustentamos, julgou procedente a impugnação judicial, será, pois, revogada.

#### 2.2.4 DA REMESSA À 1.ª INSTÂNCIA PARA CONHECIMENTO DA QUESTÃO QUE A SENTENÇA DEU COMO PREJUDICADA

Como acima deixámos dito, o provimento do recurso não significa que possa, desde já, julgar-se a impugnação judicial improcedente.

A sentença julgou a questão que enunciou como sendo a de «aferir do alegado erro na determinação da matéria colectável» prejudicada pela solução que deu à questão da não sujeição a imposto. Revogada que será a sentença na parte recorrida, impõe-se o conhecimento da questão que aí foi dada como prejudicada, respeitante ao modo de calcular o valor do excesso que deu origem à tributação. Esse conhecimento, porém, não pode ser feito em sede de recurso. Tenha-se presente que aos recursos interpostos para o Supremo Tribunal Administrativo em que este tem poderes de cognição restritos a matéria de direito não tem aplicação o disposto no n.º 2 do art. 665.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao recursos em processo tributário (cf. art. 281.º do CPPT), por o art. 679.º do mesmo Código afastar expressamente a aplicação daquela regra. O conhecimento da questão deverá, pois, ser efectuado pelo tribunal de 1.ª instância.

Assim, a final, após a revogação da sentença na parte recorrida, determinar-se-

á que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra para conhecimento daquela questão.

## 2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O recurso versa exclusivamente matéria de direito quando as questões que nele se colocam se resolverem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, sendo que, nesse caso, cabe ao Supremo Tribunal Administrativo a competência para dele conhecer [cf. arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT].

II - Para efeitos da tributação em IMT do «excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas», não há que indagar do carácter oneroso ou gratuito da aquisição desse excesso (designadamente por o herdeiro que havia de receber tornas do sujeito passivo ter prescindido das mesmas), nem sequer da natureza aquisitiva ou declarativa da partilha, sendo precisamente para afastar a discussão doutrinária sobre a natureza desse fenómeno e da sua subsunção, ou não, às demais regras de incidência objectiva, que o legislador, querendo tributá-lo, consagrou expressamente a sujeição do mesmo ao IMT, na previsão da alínea c) do n.º 5 do art. 2.º do Código desse imposto.

\* \* \*

## 3. DECISÃO

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste

Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença na parte recorrida e determinar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fim de aí ser conhecida a questão que a sentença considerou prejudicada.

Custas pela Recorrida, que ficou vencida no recurso [cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT].

\*

Assinado digitalmente pelo relator, que consigna e atesta que, nos termos do disposto no art. 15.º-A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de Março, aditado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 20/2020, de 1 de Maio, têm voto de conformidade com o presente acórdão os Conselheiros que integram a formação de julgamento como adjuntos.

\*

Lisboa, 8 de Setembro de 2021. – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes (relator) – Joaquim Manuel Charneca Condesso – Gustavo André Simões Lopes Courinha.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>