

A TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES *MORTIS CAUSA* NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

Pela Dra. Micaela Monteiro Lopes(*)

SUMÁRIO:

I. Resenha histórica. **II.** A Reforma Fiscal de 2003-2004. **III.** Pequena nota crítica. **IV.** Considerações finais. **V.** Bibliografia.

Resumo:

Entre nós, a moderna tributação das aquisições *mortis causa* pode fazer-se remontar ao século XIX — mais exatamente, ao reinado de D. Maria II e à Carta de Lei de 21 de fevereiro de 1838. Desde então, diversas cambiantes tem a mesma apresentado, revestindo-se de especial importância o Decreto-Lei n.º 41.969, de 24 de novembro de 1958, que aprovou aquele que viria a ser o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, em vigor até ao final de 2003. Nesse ano, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, acabaria por levar a cabo uma reforma da tributação do património, caracterizada pela eliminação de todo o tipo de progressividade do sistema de tributação das transmissões gratuitas e pela inevitável abolição do antigo imposto sobre as sucessões e doações. As transmissões *mortis causa* — e as gratuitas *inter vivos* — estão hoje regulamentadas no Código do Imposto do Selo. Os herdeiros legítimos encontram-se isentos, sendo a única e verdadeira responsável pelo cumprimento desta obrigação fiscal a própria herança — à qual se aplicará uma taxa de 10% —, e não já a quota hereditária. Todavia, tais alterações não escapam a algumas observações críticas, que aqui pretendemos expor, de forma sucinta.

Palavras-chave:

Tributação; aquisição *mortis causa*; imposto do selo; imposto sobre as sucessões e doações.

(*) Advogada. Doutoranda em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

I. Resenha histórica

Falamos de aquisição de bens *mortis causa*, no que ao direito português diz respeito, significa estudarmos não só as transmissões gratuitas, nas quais se incluem as sucessões por morte, como ainda o antigo imposto sobre sucessões e doações e o atual imposto do selo, tendo sempre em consideração as peculiares características dos diferentes ramos jurídicos aqui trazidos à colação — essencialmente, o direito civil (e, no seu seio e muito particularmente, o direito da família e o direito das sucessões) e o direito fiscal.

As transmissões *mortis causa*, devido à sua gratuitidade, têm como consequência um acréscimo patrimonial para aqueles que delas beneficiam, os quais, sem qualquer contrapartida de carácter económico, veem a sua esfera patrimonial sofrer um enriquecimento líquido. É este aumento da capacidade contributiva do sujeito passivo que justifica o facto de desde há muito tais transmissões serem tributadas⁽¹⁾. Em Portugal, a Carta de Lei de 21 de fevereiro de 1838 introduziu um imposto sobre transmissões de propriedade que se verificassem por doação, legado, sucessão testamentária ou legítima, universal ou singular, ou por outro qualquer título puramente benéfico⁽²⁾. Os graus de parentesco eram, para tal efeito, contados

(1) Repare-se em que diversos diplomas legislativos que, ao longo dos tempos, regularam este tipo de transmissões não se eximiram a consignar nos seus textos a importância da capacidade contributiva como razão justificativa da tributação. Veja-se, a título meramente exemplificativo, o Decreto com força de lei de 24 de maio de 1911, publicado no *Diário do Governo*, n.º 121, de 25 de maio do mesmo ano, no qual se diz que, para que a ação compensadora do tributo seja exercida eficazmente com equidade e justiça, seria preciso «[q]ue todas as transmissões [fossem] atingidas, como é óbvio, excluindo-se apenas as de valor ínfimo, operadas entre pessoas sem capacidade tributaria, para as quaes a conservação ou acumulação de bens representa, por via de regra, o cerceamento voluntario da subsistencia propria». Assim, também JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, p. 488.

(2) «DONA MARIA, por Graça de Deos, e pela Constituição da Monarchia, RAINHA de Portugal, e Algarves, d'aquem e d'além Mar, em Africa, etc. Faça saber a todos os Meus Subditos que as Côrtes Geraes, Extraordinarias, e Constituintes da Nação Portuguesa Decretaram, e Eu Sancionei a Lei seguinte: / As Côrtes Geraes, Extraordinarias, e Constituintes da Nação Portuguesa Decretam o seguinte: / Artigo 1.º As transmissões de propriedade, que depois da publicação desta Lei se verificarem por titulo de doação, legado, successão testamentaria ou legitima, universal ou singular, ou por outro qualquer titulo puramente benefico, serão sujeitas a um imposto regulado e pago pela fórma seguinte: / § 1.º Se a transmissão se verificar entre collateraes, parentes no segundo gráu, e fôr de sobrinhos para tios, o imposto será de dous por cento; e de tres por cento se fôr entre primos co-irmãos: os outros parentes no mesmo gráu não estão sujeitos a este imposto. Se a transmissão se verificar entre collateraes parentes no terceiro e quarto gráu, o imposto será de quatro por cento; e entre parentes mais remotos ou entre estranhos, o imposto será de seis por cento. / § 2.º Na transmissão dos bens vinculados em Capellas e Morgados, o imposto será de um por cento entre descendentes e ascen-

segundo o direito canónico, e o pagamento do imposto encontrava-se dependente de os bens a transmitir serem bens livres ou vinculados em capelas e morgados. Os filhos adotivos e os afins eram considerados estranhos, e as transmissões entre cônjuges nada pagavam⁽³⁾.

Das inúmeras alterações que esta lei viria a sofrer⁽⁴⁾, destacamos a que foi efetuada pela Carta de Lei de 30 de junho de 1860, regulamentada por Decreto de 12 de outubro do mesmo ano, a qual veio modificar a nomenclatura, não só do imposto em referência, que foi crismado de «*contribuição de registo a título gratuito*», mas também a da *sis*a, que passou a denominar-se «*contribuição de registo a título oneroso*»⁽⁵⁾. Acompa-

ndentes; e bem assim no primeiro e segundo gráu da linha collateral entre irmãos, ou de tios para sobrinhos. Quando a transmissão fôr de sobrinhos para tios, o imposto será de tres por cento; e de sete por cento quando fôr entre primos co-irmãos, e mais gráus subsequentes. / § 3.º Se a transmissão por qualquer dos sobreditos titulos se verificar de Nacionaes em favor de Estrangeiros, o imposto será o dobro. / § 4.º Os gráus de parentesco serão contados segundo o Direito Canonico, e os adoptivos e affins são reputados estranhos para os efeitos desta Lei: os conjuges porém nada pagarão das transmissões que de uns para outros tiverem logar (...). No § 1.º do art. 2.º, vertia-se o seguinte: «[e]ste imposto será calculado sobre o valor de todos os bens transmittidos, deduzida a importancia das dividas, e de quaesquer encargos com que estiverem onerados, ainda quando a pessoa em quem a transmissão se verificar seja a mesma que tem direito sobre a divida ou encargo (...).

(3) «Nas transmissões de bens livres, pagavam imposto as transmissões de sobrinhos para tios, entre primos e co-irmãos, entre collaterais no terceiro e quarto grau e outros parentes mais remotos e estranhos. Ficavam isentas as transmissões entre ascendentes, descendentes, entre irmãos, de tios para sobrinhos e entre cônjuges. Nas transmissões de bens vinculados pagavam imposto as realizadas entre ascendentes e descendentes, entre irmãos, de tios para sobrinhos ou de sobrinhos para tios e entre primos e co-irmãos e mais graus subsequentes». Porém, se a transmissão fosse a favor de pessoa estrangeira, o imposto seria o dobro. Cf. LUIZ GONZAGA DE ASSIS TEIXEIRA DE MAGALHÃES, *Da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações*, Coimbra Editora, Coimbra, 1935, p. 25.

(4) A Carta de Lei de 12 de dezembro de 1844 alterou as taxas vigentes e procedeu a algumas isenções de índole subjetiva. Em 22 de abril de 1845, foram publicadas as «*instruções para a fiscalização e arrecadação do Imposto de Transmissão*». A Carta de Lei de 23 de abril do mesmo ano veio determinar, pela letra do seu art. 1.º, que «[a]s disposições da Lei de doze de Dezembro de mil oitocentos quarenta e quatro são inteiramente applicaveis á cobrança e liquidação dos impostos e multas de transmissão de propriedade, cujos processos se não achassem ultimados ao tempo da publicação da mesma Lei», sendo excetuados, por força do § único do mesmo artigo, «(...) os pagamentos que tiverem sido realizados, em todo ou em parte, as liquidações já feitas, e todos os actos de processo consummados». Era, outrossim, o Governo autorizado a «(...) fazer a despeza que fôr indispensavel, assim como a adoptar os Regulamentos, que fôrem adequados, para que se ultimem em termo breve os processos de transmissão instaurados segundo a Lei de vinte e um de Fevereiro de mil oitocentos trinta e oito» (art. 2.º).

(5) A propósito da fusão, operada pela Carta de Lei de 30 de junho de 1860, do imposto de transmissão e das sisas na «contribuição de registo», como «contribuição de registo por título gratuito» e «contribuição de registo por título oneroso», dizia Oliveira Salazar: «[a] regulamentação especial dêste imposto que se pretendeu ligar ao “registo” geral dos actos que operam transmissão da propriedade, explica suficientemente a denominação genérica e uniformemente adoptada para dois impostos que, apesar de idêntico nome, continuaram no fundo bem diferentes nos seus elementos constitutivos». V. ANTÓNIO DE OLIVEIRA SALAZAR, «A lei reguladora da contribuição do registo por título gratuito (Direito

nhando as alterações que aconteciam ao nível do direito civil, impulsionadas pelos trabalhos preparatórios daquele que viria a ser o primeiro Código Civil português (o denominado «Código de Seabra»), aprovado em 1867, os graus de parentesco passaram a contar-se pelas regras do direito civil. Os ascendentes, descendentes, cônjuges ou esposos, que se viram, nesta altura, isentos de contribuição de registo a título gratuito, voltariam, cerca de dez anos depois, a cair na incidência deste imposto⁽⁶⁾.

A título de parêntesis, repare-se nesta curiosidade: na reforma tributária de 1929, introduzida pelo Decreto n.º 16.731, de 13 de abril desse ano, o Prof. Doutor Oliveira Salazar, já em exercício do cargo de Ministro das Finanças, defendendo uma melhor representatividade e expressividade da incidência de ambos os impostos que acabámos de referir, procedeu a uma nova modificação das respetivas designações. A «*contribuição de registo por título oneroso*» passou a chamar-se «*sisa sobre a transmissão de imobiliários por título oneroso*» — continuando a designar-se, vulgarmente, *sisa* —, e a «*contribuição de registo por título gratuito*» transmutou-se no «*imposto sobre as sucessões e doações*», denominação que se manteve inalterada até 2003⁽⁷⁾.

Voltando aos finais do século XIX, e em sede de legislação régia, cumpre, outrossim, ter presente a Carta de Lei de 29 de julho de 1899, que,

positivo português — Os antecedentes do art. 5.º do decreto de 24 de maio de 1911», in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, ano V, n.ºs 47, 48, 49 e 50, 1918-1919, pp. 432-485 (cf., in casu, p. 440, in fine).

⁽⁶⁾ O que ocorreu através da Carta de Lei de 31 de agosto de 1869 (regulamentada pelo Decreto de 30 de junho de 1870), que, para além de introduzir modificações nas leis anteriores, considerou como estranhos, para efeitos de tributação, os filhos espúrios.

⁽⁷⁾ Reparemos no que se encontra vertido no relatório do Decreto n.º 16.731, de 13 de abril de 1929: estes dois impostos haviam já sofrido algumas alterações por força do Decreto n.º 15.291, de 30 de março de 1928, nomeadamente no que concerne às suas taxas. Acontece que a comissão nomeada em 1926 para estudar as bases da reorganização do sistema tributário — e em cujo estudo assentou o Decreto n.º 15.291 — tinha já evidenciado os principais defeitos de ambos os impostos sob o ponto de vista fiscal e da sua repercussão na economia do país. Considerou-se até que eles poderiam estar condenados, em virtude de atingirem o capital. Existiam indícios de que a *sisa* estaria a contrariar «(...) fortemente a mobilidade da propriedade (...)»; já o imposto sobre as sucessões e doações seria um «(...) obstáculo sério à capitalização (...)». Relativamente a ambos, havia ainda uma «(...) deficiência na matéria colectável e um exagêro de taxas, elevadas directa ou indirectamente (...)», com eventuais consequências lesivas para a economia do país, e convidando à fraude e à corrupção. Assim, no imposto sobre as sucessões e doações, baixaram-se as taxas, que passavam, agora, a variar entre 2% (nas transmissões de valor compreendido entre 100\$01 e 1.000\$00 a favor de descendentes) e 35% (nas transmissões de valor superior a 1.000.000\$00 entre «outras quaisquer pessoas»). Concluía o relatório em apreço que «[n]ão era possível favorecer mais as transmissões para descendentes, que dão ao Estado um têrço de toda a contribuição e representam dois terços de todos os valores transmitidos, sem agravar desmedidamente todas as outras taxas, e correr riscos maiores ainda na receita; mas equipararam-se oc cônjuges aos descendentes, quando até aqui suportavam taxas bastantes superiores».

para além da redução das taxas, introduziu importantes inovações⁽⁸⁾, e, bem assim, o *Regulamento para a liquidação e cobrança da contribuição de registo*, de 23 de dezembro do mesmo ano, o qual incidiria sobre todos os atos que importassem transmissão perpétua ou temporária de propriedade por título gratuito ou oneroso.

Em 1911, já na Primeira República, foram estabelecidas taxas progressivas, não só em relação ao grau de parentesco, mas também em relação ao valor da transmissão, atingindo a taxa máxima de 17,75%⁽⁹⁾. A progressividade das taxas encontra o seu motivo justificativo na convicção de que o património objeto da sucessão teria sido adquirido com a participação dos familiares do *de cuius*. A probabilidade de cooperação, por parte dos adquirentes, na acumulação de riqueza transmitida seria tanto maior quanto mais próximo fosse o grau de parentesco⁽¹⁰⁾. Assim, determinou-se que a tributação subisse de forma gradual à medida que o parentesco se afastava, até atingir o seu máximo nas pessoas estranhas ao autor da herança⁽¹¹⁾.

Já em 1958, é aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 41.969, de 24 de novembro desse ano, o *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e*

⁽⁸⁾ Equiparou-se, no art. 1.º, o direito de habitação ao direito de usufruto, «(...) para os efeitos de liquidação e forma de pagamento da contribuição de registo, que por elle for devido». E o art. 6.º dispunha que «[o]s juros, dividendos, partilha de lucros e amortização, ou outro qualquer pagamento de títulos da dívida do estado ou de corporações administrativas, e de acções ou obrigações de companhias, ou quaesquer associações, transmittidas por herança ou legado, não poderão ser satisfeitos por qualquer forma, sem que se mostre o pagamento effectivo, ou effizamente assegurado, da contribuição de registo devida, excepto emquanto correr o inventario nos termos permitidos na lei civil (...)». Aliás, o mesmo preceito postulava que a sua inobservância «(...) obriga[va] pessoalmente os chefes de repartições publicas, gerentes, directores ou administradores de corporações administrativas e de companhias ou associações, a indemnizarem a fazenda dos prejuizos que lhe causaram». Cf., a propósito, LUIZ GONZAGA DE ASSIS TEIXEIRA DE MAGALHÃES, *ob. cit.*, pp. 28-29.

⁽⁹⁾ V. a tabela referente às taxas de contribuição de registo constante do Decreto com força de lei de 24 de maio de 1911, publicado no *Diário do Governo*, n.º 121, de 25 de maio de 1911. A taxa máxima de 17,75% seria atingida nas transmissões de valor superior a 50.000\$000 réis, efetuadas entre «outras quaesquer pessoas» que não descendentes, ascendentes, cônjuges, irmãos ou «parentes collateraes no 8.º grau».

⁽¹⁰⁾ O preâmbulo do referido Decreto com força de lei de 24 de maio de 1911 considerava ser necessário «[q]ue, á semelhança do que está estabelecido em todos os povos avançados, as respectivas taxas variem progressivamente, não só com os graus de parentesco, mas também com o valor da transmissão». Já «[q]uanto á progressão segundo os graus de parentesco, isto é, segundo a maior ou menor afinidade que exista entre os que adquirem e aquelles de quem provem a transmissão, afinidade com a qual variam as probabilidades de cooperação por parte dos adquirentes na accumulção da riqueza transmittida (...)», referia-se que já existia «(...) ha muito na legislação nacional e desnecessario se torna, por tanto, justificá-la».

⁽¹¹⁾ Encontrava-se, assim, justificado o facto de a taxa da *sisa* ser uniforme, contrariamente ao que se verificava com o imposto sobre as sucessões e doações, cuja taxa variava consoante o grau de parentesco e tendo em consideração o enriquecimento do sujeito passivo.

Doações, que entra em vigor no Continente e Ilhas Adjacentes no dia 1 de janeiro de 1959. A publicação deste Código, marco inicial de uma importante reforma dos impostos diretos, foi exigida pelo elevado número de diplomas avulsos que continham preceitos aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações, dado que a tal dispersão acresciam as inerentes dificuldades de interpretação. Era o caso frisante do já referido *Regulamento para a liquidação e cobrança da contribuição de registo*, que, contando então quase sessenta anos, apresentava disposições que haviam já sido completadas, alteradas ou, na sua maioria, revogadas.

No Código de 1958, o imposto sobre as sucessões e doações era responsável por tributar todas as transmissões gratuitas, *inter vivos* ou *mortis causa*, efetuadas a favor de pessoas singulares ou de pessoas coletivas. Estávamos, portanto, perante um sistema de tributação generalizada das transmissões gratuitas.

Até 1958, a tributação das transmissões por morte era proporcional, com taxas a variar entre 10% e 42%, dependendo do grau de parentesco e do valor dos bens transmitidos. Estas características foram mantidas no Código de 1958. Todavia, procedeu-se a uma subdivisão dos escalões e a uma atualização das taxas, com o intuito de desagrar as liberalidades de pequeno montante e de onerar mais fortemente as de grande vulto. As taxas iam, agora, dos 3% aos 52%⁽¹²⁾.

Note-se que a tributação das transmissões *mortis causa* se caracteriza por incidir sobre o enriquecimento individual dos seus beneficiários, e apenas na medida desse enriquecimento. A Constituição da República Portuguesa de 1976, no n.º 3 do seu art. 107.º, veio estabelecer a função redistributiva deste imposto com vista à promoção da igualdade entre os cidadãos, dizendo: «[o] imposto sobre 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».

⁽¹²⁾ «Como se vê, são nitidamente beneficiadas as transmissões pequenas (...)» e «Quanto às restantes, o agravamento depressa se torna se torna considerável, mas, apesar de se atingirem os 52 por cento nas transmissões de mais de 50 000 contos a favor de colaterais além do 3.º grau ou de estranhos, ainda se fica longe dos níveis de tributação correntes na maior parte dos países». V. F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Código da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações: anotado e comentado*, 2.ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 1990, pp. 17-18. A este propósito, veja-se também a obra AA.VV., *Reformas da Tributação Automóvel e do Património — Anteprojectos*, Almedina, Coimbra, 2002.

II. A Reforma Fiscal de 2003-2004

Muito aconteceu desde a aprovação do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações. A economia portuguesa, cada vez mais aberta ao exterior e integrada nos mercados internacionais — primeiro na Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA), depois na Comunidade Económica Europeia (CEE) e, por fim, na União Europeia (UE)⁽¹³⁾ —, facilitava a mobilidade de capitais para estes, o que conduziu a uma intensa evasão fiscal. Ao mesmo tempo que os cofres do Estado viam diminuída a receita arrecadada com a tributação da riqueza, Portugal perdia competitividade internacional. De igual forma, a tributação do património, que era caracterizada por possuir bases tributáveis de valores elevados, às quais se aplicariam taxas também elas elevadas, fomentava uma arquitetura fiscal com o único intuito de os sujeitos passivos se subtraírem à incidência do imposto.

Foi este contexto histórico-económico que orientou o legislador para, já no novo milénio — mais concretamente, em 2003 —, proceder a uma nova reforma da tributação do património, que se caracterizou por uma substancial diminuição das taxas, pela eliminação de todo o tipo de progressividade do sistema de tributação das transmissões gratuitas e pela simplificação dos procedimentos administrativos de liquidação do imposto^(14/15).

⁽¹³⁾ No dia 4 de janeiro de 1960, Portugal, Áustria, Dinamarca, Noruega, Reino Unido, Suécia e Suíça assinaram, em Estocolmo, a Convenção que instituiu a Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA). (V. *Diário do Governo*, I Série, n.º 96, de 25 de Abril de 1960, e n.º 146, de 25 de Junho de 1960). Portugal acabou por abandonar a EFTA em 1986, por ter passado a integrar a Comunidade Económica Europeia (hoje União Europeia). Portugal é membro de facto da União Europeia desde 1 de janeiro de 1986, tendo apresentado a sua candidatura a 28 de março de 1977 e assinado o acordo de pré-adesão a 3 de dezembro de 1980. O tratado de adesão foi firmado em 12 de junho de 1985, em cerimónia solene realizada no Mosteiro dos Jerónimos.

⁽¹⁴⁾ O que aconteceu por força do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que procedeu à reforma da tributação do património, aprovando os novos Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT). O referido diploma alterou ainda o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), o Código do Imposto do Selo (CIS), o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e o Código do Notariado (CN). Na antecâmara da reforma de 2003, defendia-se, entre outras coisas, que o antigo imposto sobre as sucessões e doações era altamente injusto. V. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, «A eliminação do imposto sobre as sucessões e doações», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 129, n.º 3863, Junho de 1996, pp. 34-35.

⁽¹⁵⁾ Defende-se que «(...) os impostos sobre o património passaram a ser fundamentalmente impostos reguladores, com taxas muito baixas de tributação, que além da sua função financeira servem também para os Estados controlarem a circulação de riqueza e, a partir dela, poderem controlar também os rendimentos que gera». Cf. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *ob. cit.*, p. 490.

A verdade é que esta reforma trouxe consigo uma panóplia de transformações no que à tributação das transmissões *mortis causa* diz respeito. A taxa do imposto sofreu uma forte redução, passando a consistir apenas em 10% do valor global da herança, e o imposto sucessório por avença foi suprimido. Por sua vez, a tributação das transmissões gratuitas a favor de pessoas coletivas passou a ser feita em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, integrando as variações patrimoniais positivas do lucro das empresas ou, para as restantes pessoas jurídicas, o rendimento global a título de incrementos patrimoniais. Esta exclusão, que representa outra das alterações profundas introduzidas por esta reforma, é reafirmada nas normas de incidência subjetiva, nas quais se determina que apenas as pessoas singulares são sujeitos passivos.

Por fim, e com reflexos mais significativos, as transmissões gratuitas *mortis causa* a favor dos herdeiros legitimários (cônjuge ou unido de facto, ascendentes e descendentes) ficaram isentas de tributação. Acontece que esta isenção de índole subjetiva reveste uma enorme importância pelo seu alcance, uma vez que, na prática, eliminou o tradicional e antigo imposto sucessório relativamente a uma parte muito significativa dos seus contribuintes.

Por força destas alterações, a incidência subjetiva do imposto viu-se bastante reduzida, o que tornou injustificável a manutenção de um Código que se destinaria a tributar somente as transmissões gratuitas a favor de pessoas físicas que não tinham qualquer grau de parentesco relativamente ao autor da transmissão (ou que, a existir, seria somente em linha colateral). Foi então que o poder legislativo decidiu que todas as transmissões gratuitas passariam a integrar o Código do Imposto do Selo, sendo regulamentadas e tributadas em sede desse imposto.

Esta reforma não se limitou a introduzir no Código do Imposto do Selo as normas do antigo imposto sobre as sucessões e doações, que se viu, por esta via, abolido. Para além das alterações que enunciámos, no que concerne à incidência objetiva do imposto, indicaram-se expressamente quais os bens ou direitos não sujeitos a imposto de selo: agora não mais se tributam as transmissões de bens de uso pessoal ou de uso doméstico, nem de dinheiro que não se encontre depositado, deixando de aplicar-se as antigas presunções da existência deste tipo de bens nas heranças e eliminando-se as complexas regras destinadas à determinação do seu valor⁽¹⁶⁾. Dividendos de ações, donativos efetuados nos termos da Lei do

⁽¹⁶⁾ V. art. 1.º, n.º 5, do Código do Imposto do Selo: «Para efeitos da verba 1.2 da tabela geral, não são sujeitas a imposto do selo as seguintes transmissões gratuitas: a) O abono de família

Mecenato ou donativos de bens ou valores monetários até ao montante de 500 euros, certificados de reforma e fundos ou créditos de seguros de vida sobre as pensões e subsídios também não pagam imposto de selo.

Verificou-se, no entanto, que a adaptação do Código do Imposto do Selo à incorporação de um verdadeiro imposto autónomo sobre as transmissões gratuitas não foi suficiente para fazer face à falta de identidade e unidade concetual do regime legal do imposto, que passou a ter uma dupla natureza, desdobrando-se, na prática, em dois impostos distintos: o imposto de selo propriamente dito e o imposto de selo sobre as transmissões patrimoniais gratuitas a favor de pessoas singulares⁽¹⁷⁾.

Até à reforma de 2003-04, o antigo imposto sucessório era um imposto cuja obrigação de liquidação recaía sobre cada um dos herdeiros. Previamente, procedia-se ao apuramento da respetiva quota hereditária, isto é, do valor dos bens concretamente recebidos por cada um, ao qual se aplicaria a respetiva taxa, que, como dissemos, era variável em função do referido valor e do grau de parentesco. Para isso, tornar-se-ia indispensável a prévia realização da partilha, ou, não existindo partilha, o cálculo da quota ideal de cada herdeiro e do valor tributável correspondente.

Atualmente, e mantendo o legislador a intenção de que o imposto de selo seja um encargo do titular do interesse económico revelado nas situações sobre as quais incide, o sujeito passivo é a herança, representada pelo cabeça-de-casal^(18/19).

em dívida à morte do titular; os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos, ainda que a título de subsídio por morte, por sistemas de segurança social; b) De valores aplicados em fundos de poupança-reforma, fundos de poupança-educação, fundos de poupança-reforma-educação, fundos de poupança-acções, fundos de pensões ou fundos de investimento mobiliário e imobiliário; c) Donativos efetuados nos termos da Lei do Mecenato; d) Donativos, conforme os usos sociais, de bens ou valores não incluídos nas alíneas anteriores, até ao montante de (euro) 500; e) Transmissões a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ainda que dele isentas; f) Bens de uso pessoal ou doméstico».

⁽¹⁷⁾ Nas transmissões gratuitas *inter vivos* (doações), devemos realçar esta dinâmica, uma vez que, contendo o Código do Imposto do Selo a disciplina jurídica de dois impostos diferentes, «[a] mesma situação tributária [pode] integrar o âmbito de incidência de ambos os impostos, havendo lugar à cumulação destes, sem que estejamos perante uma dupla tributação». Cf. José CASALTA NABAI, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, p. 617, ss.

⁽¹⁸⁾ Cf. art. 2.º, n.º 2 [e sua alínea a)], do Código do Imposto do Selo, em que se estipula o seguinte: «[n]as transmissões gratuitas, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sem prejuízo das seguintes regras: / a) Nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada pelo cabeça-de-casal, e pelos legatários». Quanto ao cabeça-de-casal, vejam-se os arts. 1.º, 3.º, n.º 3, alínea a), 25.º e 26.º, todos do Código do Imposto do Selo.

⁽¹⁹⁾ Repare-se em que «o regime de tributação das transmissões gratuitas instituído no Código do Imposto do Selo tem uma pretensão de maior simplicidade que o antigo Imposto Sucessório. Enquanto que este último sujeitava a imposto o enriquecimento líquido de cada um dos beneficiá-

Repare-se em que à opção legislativa de tributar a herança ou as quotas hereditárias subjazem distintos fundamentos. A tributação do acervo da herança terá como objetivo primordial a diminuição do montante das fortunas no momento em que estas são transmitidas aos herdeiros, de forma a combater a concentração de riqueza que se acumulou nas mãos do autor da sucessão, e contribuindo para o nivelamento de patrimónios⁽²⁰⁾. Por sua vez, a tributação das quotas hereditárias considerará o acréscimo patrimonial verificado na esfera de cada um dos herdeiros em função do grau de parentesco existente entre estes e o *de cujus* e do valor dos bens transmitidos⁽²¹⁾.

O nascimento da obrigação tributária coincide com a data da abertura da sucessão⁽²²⁾, incumbindo ao cabeça-de-casal a responsabilidade de, até ao final do terceiro mês seguinte à morte do autor da sucessão, participar o óbito ao serviço de finanças por via da apresentação do Modelo 1, ao qual anexará a relação dos bens transmitidos, com a indicação do valor de cada um deles⁽²³⁾. De seguida, proceder-se-á ao apuramento do valor agregado dos bens transmitidos, tendo sempre em consideração que o valor tributável de cada tipo de bem (bem imóvel, móvel sujeito a registo, participações sociais ou outros, tais como obras de arte e direitos de autor) será determinado de acordo com regras específicas⁽²⁴⁾. Resta apenas determi-

rios das transmissões, calculando-se um imposto por cada um deles, o Imposto do Selo tributa numa só liquidação todo o acervo da herança»; portanto, «[o] Imposto do Selo é um imposto único sobre todo o valor da herança deixada pela pessoa que faleceu, pelo que é sempre mais simples o procedimento da sua liquidação e pagamento». Neste sentido, v. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *ob. cit.*, p. 501.

⁽²⁰⁾ Teixeira Ribeiro defende que isso ocorrerá «(...) tanto mais eficazmente quanto mais progressiva for a taxa (...)». V. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 302-303.

⁽²¹⁾ Todavia, ser-nos-á possível admitir que na tributação das quotas hereditárias o imposto não obedecerá de forma estritamente rigorosa à função que a nossa Constituição, no seu art. 104.º, n.º 3, lhe atribui: contribuir para a igualdade entre os cidadãos. V. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p. 303.

⁽²²⁾ Como se encontra estipulado no art. 5.º, n.º 1, alínea p), do Código do Imposto do Selo: «[a obrigação tributária considera-se constituída nas] sucessões por morte, na data da abertura da sucessão».

⁽²³⁾ Para além da certidão de óbito do *de cujus*, do seu documento de identificação e de testamento ou escritura de doação (caso existam), o cabeça-de-casal deverá fazer-se acompanhar dos cartões de cidadão dos herdeiros. Simultaneamente, deverá ser entregue a relação dos bens deixados pelo *de cujus*, o que se fará através do Anexo 1.

⁽²⁴⁾ O n.º 1 do art. 13.º do Código do Imposto do Selo consagra o seguinte: «[o] valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial». O n.º 2 do mesmo preceito dispõe que, «[n]o caso de imóveis e direitos sobre eles incidentes cujo valor não seja determinado por aplicação do disposto neste artigo e no caso do art. 14.º do CIMT, é o valor declarado ou o resultante de avaliação, consoante o que for maior». Por sua vez, o

nar o valor do imposto de selo que recairá sobre a herança: para isso, bastará multiplicar a taxa de 10% pelo valor tributável da totalidade dos bens. Ao tributar-se numa só liquidação todo o acervo da herança, sem que, para isso, se exija partilha prévia, ainda que ideal, tanto o procedimento de liquidação como o pagamento do imposto se tornaram bastante mais simples e desburocratizados.

Hoje, os herdeiros legitimários encontram-se isentos, sendo a única e verdadeira responsável pelo cumprimento desta obrigação fiscal a própria herança⁽²⁵⁾, à qual será atribuído oficiosamente um número de identificação fiscal. Note-se, contudo, que, no antigo imposto sucessório de 1958, se estabelecia já uma isenção subjetiva, que se encontrava dependente dos valores dos bens transmitidos. Os descendentes ficavam isentos se o valor dos bens transmitidos para cada um não fosse superior a 100.000\$00 (cem mil escudos). Os ascendentes no primeiro grau e o cônjuge sobrevivente ficavam isentos se o valor dos bens não excedesse 20.000\$00 (vinte mil escudos).

Refira-se, ainda, que em momento algum nos encontramos perante um caso de substituição tributária⁽²⁶⁾, nem o dever acessório de participação na transmissão de bens que incumbe aos herdeiros, nos termos do art. 26.º do Código do Imposto do Selo, os torna sujeitos passivos da obrigação principal.

Na hipótese de existirem legados instituídos em testamento, o imposto de selo é determinado de forma específica para cada um dos legatários, relativamente aos bens que lhes foram deixados⁽²⁷⁾.

Atente-se que ao valor da transmissão de bens será deduzido o montante dos encargos e dívidas constituídos a favor do autor da herança até à data da abertura da sucessão, mediante atos ou contratos que onerem os

valor tributável de participações sociais, títulos de crédito e valores monetários deverá ser determinado de acordo com as regras estipuladas no art. 15.º do mesmo Código.

⁽²⁵⁾ Encontramo-nos, por isso, perante uma isenção subjetiva explicitamente consagrada no art. 6.º, alínea e), do Código do Imposto do Selo: «[são isentos de imposto do selo, quando este constitui seu encargo: o] cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários». Note-se que a redação desta alínea foi alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009); até então, rezava o seguinte: «[o] cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários».

⁽²⁶⁾ Como é possível verificar pela leitura dos arts. 20.º («Substituição tributária») e 28.º («Responsabilidade em caso de substituição tributária»), ambos da Lei Geral Tributária.

⁽²⁷⁾ Nas transmissões por morte, havendo legados instituídos em testamento, o imposto será determinado para cada um dos legatários tendo em consideração o valor dos bens transmitidos. Nesta situação, e uma vez que nos encontramos perante bens específicos transmitidos para pessoas identificadas, incidirá uma taxa de 10% sobre o valor de cada um desses bens. Cf. o art. 2.º, n.º 2, alínea a), do Código do Imposto do Selo.

bens relacionados, bem como dos impostos cujo *facto tributário* tenha ocorrido até àquela data^(28/29).

Quanto à territorialidade, mantém-se a regra de tributar as transmissões de bens situados em território nacional, seja qual for a residência dos beneficiários dessas transmissões e do respetivo autor. Porém, quando os bens transmitidos forem direitos sobre pessoas coletivas, limita-se a sujeição aos casos em que também os adquirentes tenham domicílio em território nacional⁽³⁰⁾.

III. Pequena nota crítica

Numa visão retrospectiva, é-nos possível afirmar que o antigo imposto sucessório, na forma por que vigorou de 1958 até à reforma de 2003-04, era um imposto de sobreposição⁽³¹⁾, na medida em que, ao recair sobre o patri-

⁽²⁸⁾ Sobre a dedução de encargos, veja-se o art. 20.º do Código do Imposto do Selo: «[a] valor da transmissão de bens deduz-se o montante dos encargos e dívidas constituídos a favor do autor da herança até à data da abertura da sucessão mediante actos ou contratos que onerarem os bens relacionados, bem como dos impostos cujo *facto tributário* tenha ocorrido até àquela data».

⁽²⁹⁾ Veja-se, a propósito, e a título de paralelismo, a seguinte consideração (remontante à década de 1920) de Oliveira Salazar: «[d]o valor da herança deduzem-se os legados, sobre os quais se liquida a contribuição de registo por título gratuito a pagar pelos legatários, e o valor da pensão, sobre o qual se liquida também a contribuição por título gratuito devida pelo pensionista. O encargo do pagamento desta pertence ao proprietário, isto é, ao herdeiro, mas a sua importância é anualmente abatida na pensão. Sobre o excesso dos bens em relação ao valor dos legados e da pensão liquida-se a contribuição de registo por título gratuito, devida pelo herdeiro». Cf. ANTÓNIO DE OLIVEIRA SALAZAR, *Estudos de Direito Fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1963, p. 237.

⁽³⁰⁾ Para melhor compreensão da domiciliação em Portugal, o art. 4.º, n.º 5, do Código do Imposto do Selo remete-nos para o art. 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

⁽³¹⁾ Há quem admita que o abolido imposto sobre as sucessões e doações, para além de ser um imposto estadual, seria, ainda, um imposto dinâmico, sintético e direto. Neste sentido, v. NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património: Lições proferidas no 1.º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004)*, Almedina, Coimbra, 2005. Relativamente aos impostos de sobreposição, cumpre esboçar uma pequena nota. Nas palavras de Teixeira Ribeiro, um «[i]mposto de sobreposição é um imposto sobre o património, mas para atingir o rendimento, o rendimento-produto», devendo referir-se que «não se trata, contudo, de um imposto sobre o rendimento, pois a sua matéria colectável é o património. Tanto assim que o rendimento pode variar e o imposto manter-se, como sucederá se o património se mantiver». Quanto aos impostos parcelares, afirma o mesmo Autor o seguinte: «encontramos mais impostos sobre a fortuna que visam igualmente atingir o rendimento ou podem ser pagos com ele, mas que recaem (...) sobre parcela do património[:] é o caso do imposto sobre aquisições a título gratuito, que também é muitas vezes pagável com esse rendimento». Cf. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 329-331.

mónio, seria liquidado através do rendimento produzido pela herança⁽³²⁾. Teoria que se encontrava alicerçada no § 1.º do art. 3.º do antigo Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, que determinava que não se considerava, para efeitos de tributação, a existência de uma transmissão *mortis causa* enquanto não se verificasse a transmissão real e efetiva dos bens⁽³³⁾.

Nas palavras de Galvão Telles, «(...) *juridicamente dá-se sucessão quando uma pessoa fica investida num direito ou numa obrigação ou num conjunto de direitos ou de obrigações que antes pertenciam a outra pessoa, sendo os direitos e obrigações do novo sujeito considerados os mesmos do sujeito anterior e tratados como tais*»⁽³⁴⁾.

À época, existia, no direito fiscal, um conceito próprio de transmissão, que divergia, em vários pontos, da figura civil da transmissão, e segundo o qual a obrigação do imposto nasceria somente no momento da transmissão real e efetiva dos bens, ou do seu aproveitamento pelo uso ou pela alienação. Era um conceito especial, que encontrava a sua *ratio* em razões de ordem económica e nos princípios basilares do próprio imposto sucessório. Na maioria das situações, a transmissão fiscal coincide com a transmissão civil, mas o que verdadeiramente interessava ao direito fiscal era o momento a partir do qual o contribuinte passaria a dispor de certas utilidades com valor económico. A transmissão equivale à aquisição derivada, a que, por sua vez, corresponde uma perda relativa do direito correspondente^(35/36). A expressão «*qualquer que seja o título por que se ope-*

⁽³²⁾ O art. 120.º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações determinava o seguinte: «[o] imposto sobre as sucessões e doações será pago em prestações, vencendo-se a primeira no mês seguinte àquele em que tiver terminado o prazo referido no § 2.º do art. 87.º e cada uma das restantes seis meses depois do vencimento da anterior». Este preceito foi mantido, no essencial, no atual art. 45.º do Código do Imposto do Selo, consagrando o seu n.º 1 que «[o] imposto liquidado nas transmissões gratuitas é pago pela totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações».

⁽³³⁾ Determinava-se que o imposto sucessório incidiria sobre as transmissões gratuitas (nas quais se incluíam também as transmissões *inter vivos*). O art. 3.º plasmava que «[o] imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários», estatuinto o seu § 1.º que «[s]ó se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efetiva dos bens; e, assim, não se verificará a transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem se realizar a condição, nas doações por morte e nas doações entre casados, enquanto não falecer o doador ou, no último caso, o donatário não alienar os bens, e nas sucessões ou doações de propriedade separada do usufruto, sem este acabar ou sem a propriedade ser alienada».

⁽³⁴⁾ Cf. INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, *Direito das Sucessões — Noções Fundamentais*, 6.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1991, p. 23. Estaremos, portanto, perante uma aquisição derivada, na medida em que um indivíduo ocupará a posição de outro num determinada relação jurídica preexistente e que se conservará no futuro.

⁽³⁵⁾ Acerca das transmissões efetivas, v. JOSÉ MANUEL MOREIRA CARDOSO DA COSTA, *A invalidade dos negócios jurídicos no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, Centro de Estu-

rem», do art. 1.º do antigo *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, implicava que todas as translações gratuitas de bens que envolvessem o enriquecimento do transmitente estivessem sujeitas a imposto, mesmo que não se cumprissem os requisitos formais, como, por exemplo, para o caso dos imóveis, a existência de título escrito da transmissão.

O seu procedimento de liquidação encontrava-se, assim, estritamente dependente da consolidação dessa transmissão, pelo que o transmissário só liquidaria o imposto quando pudesse dispor dos rendimentos gerados pelos bens que lhe haviam sido transmitidos, princípio este que vinha já consagrado no art. 72.º do *Regulamento para a liquidação e cobrança da contribuição de registo* de 23 de dezembro de 1899, e segundo o qual «[a] obrigação do imposto nascia no momento da transmissão real e efetiva dos bens, ou do seu aproveitamento pelo uso ou alienação»⁽³⁷⁾.

Acontece, porém, que estes princípios não foram tidos em consideração no atual imposto de selo. Se, anteriormente, a liquidação do imposto se suspenderia até ao momento em que a aquisição gratuita se traduzisse num autêntico aumento do património, ou se consolidasse a nua propriedade transmitida, nos dias de hoje tal não se verifica.

Relativamente a bens onerados com o direito de usufruto, também o regime de suspensão do procedimento de liquidação foi eliminado. Algo que foi permitido pela inovação de o sujeito passivo passar a ser a massa hereditária e já não a quota hereditária de cada herdeiro.

Esta situação não será, no entanto, imune a um juízo crítico.

Considere-se, a título de exemplo, o caso de a herança ser preenchida essencialmente por bens em nua propriedade, que, por isso, não produzem rendimentos para os seus transmitentes. O *de cuius*, no limite da legítima, poderá legar a nua propriedade dos seus bens a determinados beneficiários e o seu usufruto a outros⁽³⁸⁾. Todavia, todos eles se encontram obrigados a

pagar o imposto de selo, incluindo os beneficiários da nua propriedade^(39/40).

E no caso de esse usufruto ser transmitido com encargo de pensão ou renda vitalícia ou temporária a favor de terceiro? Esta situação origina três factos tributários sujeitos a imposto: a) a transmissão gratuita da *nua propriedade*⁽⁴¹⁾; b) a transmissão do *usufruto*⁽⁴²⁾; e, c) a transmissão da *pensão ou renda vitalícia*⁽⁴³⁾. Esta múltipla tributação sobre o mesmo bem não deixa de nos parecer anómala, não sendo justificável com o argumento baseado na isenção dos herdeiros legítimos e na diminuição da taxa de imposto⁽⁴⁴⁾.

Técnicos Intermédios da Administração Fiscal Nível II — 013.08, D.G.C.I. — Centro de Formação e Aperfeiçoamento Profissional, Dezembro de 1986, pp. 54-55.

⁽³⁹⁾ V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de junho de 1990 (Processo n.º 005584; Relator: Girão Cardoso), no qual se determina que «[a] transmissão, por renúncia gratuita, do usufruto é passível da liquidação do imposto sobre sucessões e doações»: «[n]esta hipótese, o valor a aproveitar para a liquidação será sempre o da propriedade plena, apenas importando saber se o usufruto é vitalício ou temporário, isto em obediência ao constante do n.º 1 do art. 22.º do CSISD, dispositivo expressamente aplicável ao caso». V. também a anotação que ao referido aresto fez José JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO — «Anotação ao Acórdão de 20 de Junho de 1990, do Supremo Tribunal Administrativo», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 126, n.ºs 3829 e 3830, pp. 114-115.

⁽⁴⁰⁾ «Deixada por morte a propriedade de certos bens separada do usufruto, deu-se em 1959 a consolidação do usufruto com a propriedade e, portanto, a transmissão dos bens para efeito do imposto sobre as sucessões e doações» — v. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, «Anotação ao Acórdão de 17 de Fevereiro de 1971, do Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso das Contribuições e Impostos)», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 105, n.º 3467, pp. 29-32.

⁽⁴¹⁾ O art. 21.º do Código do Imposto do Selo remete para o art. 13.º, alínea a), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, que determina o seguinte: «[s]ão ainda aplicáveis à determinação do valor tributável do IMT, as regras constantes das alíneas seguintes: / a) O valor da propriedade, separada do usufruto, uso ou habitação vitalícios, obtêm-se deduzindo ao valor da propriedade plena as seguintes percentagens, de harmonia com a idade da pessoa de cuja vida dependa a duração daqueles direitos ou, havendo várias, da mais velha ou da mais nova, consoante eles devam terminar pela morte de qualquer ou da última que sobreviver (...). Se o usufruto, uso ou habitação forem temporários, deduzem-se ao valor da propriedade plena 10 % por cada período indivisível de cinco anos, conforme o tempo por que esses direitos ainda devam durar, não podendo, porém, a dedução exceder a que se faria no caso de serem vitalícios».

⁽⁴²⁾ Cf. art. 19.º, n.º 3, do Código do Imposto do Selo: «[q]uando o usufruto for transmitido com o encargo de pensão ou renda vitalícia ou temporária a favor de terceiro, o imposto relativo à aquisição do usufruto incide sobre o valor igual ao da propriedade, sendo vitalício, e, sendo temporário, sobre o produto da 20.ª parte do valor da propriedade por tantos anos quantos aqueles por que o usufruto foi deixado, sem que exceda 20, deduzido daquelas importâncias».

⁽⁴³⁾ Uma vez mais, o art. 21.º do Código do Imposto do Selo remete para o art. 13.º, alínea c), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do teor seguinte: «[o] valor da pensão ou renda vitalícia determina-se aplicando ao produto da pensão ou renda anual por 20 as percentagens indicadas na alínea a), conforme a idade da pessoa ou pessoas de cuja vida dependa a subsistência da pensão ou renda e, se for temporária, o seu valor actual determina-se multiplicando seis décimas partes da pensão ou renda anual pelo número de anos por que deva durar, não podendo, porém, esse valor exceder o que a pensão ou renda teria se fosse vitalícia».

⁽⁴⁴⁾ Numa posição mais extremista, há quem chegue mesmo a defender a inconstitucionalidade

dos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1976, pp. 22-26. E, em especial sobre a mobilização de conceitos de direito privado para o direito fiscal (do que resulta, aliás, uma divergência de sentido), v. JOSÉ MANUEL MOREIRA CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 1972, p. 116, ss.

⁽³⁶⁾ Era esta a razão que justificava que a aquisição originária não fosse passível de imposto, tal como não era devido imposto pela usucapião ou pela violação dos direitos de propriedade relativamente aos quais não se encontra presente o elemento de transmissão.

⁽³⁷⁾ V. F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 77, ss.

⁽³⁸⁾ Cf., a propósito, o art. 1305.º do Código Civil. Sobre as formas por que pode constituir-se o usufruto, veja-se também o art. 1440.º do mesmo Código. Note-se que o direito de usufruto e o direito de propriedade (ou nua propriedade) são dois direitos distintos; assim, podendo eles existir em separado, será possível «(...) também dar-se, em separado, a sua transmissão onerosa ou gratuita». V. *Lição do Imposto sobre as Sucessões e Doações — Curso de Formação de Quadros Directivos e*

E se estes casos já suscitam profundas questões jurídicas, o que dizer da eventualidade de a herança poder não dispor de rendimentos para pagar os 10% do imposto devido sobre a sua totalidade, mesmo considerando a possibilidade do seu pagamento em prestações? Não podemos ignorar que os poderes atribuídos pela lei civil ao cabeça-de-casal são meros poderes de administração⁽⁴⁵⁾, sendo-lhe vedada a disposição dos bens da herança, e somente se encontrando prevista a possibilidade de o cabeça-de-casal vender os frutos não deterioráveis ou bens deterioráveis para aplicar o produto na satisfação das despesas do funeral e sufrágios, ou no cumprimento dos encargos da administração da herança.

O cabeça-de-casal encontra-se impedido de vender os bens da herança com o propósito de liquidar o imposto de selo que sobre ela recai. E também não poderá exigir aos herdeiros o pagamento, pelos seus bens próprios, desta obrigação fiscal. Parece que, em *ultima ratio*, não escapará a herança a um processo de execução fiscal, o que coloca em causa a quota hereditária dos herdeiros^(46/47).

Pese embora, as aquisições *mortis causa* seja uma matéria que impo- nha uma forte estabilidade jurídica, exigindo-se que as intervenções legis- lativas sejam de carácter excepcional, verificamos que o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis têm sido alvos de sucessivas modifica- ções. A mais recente reporta-se à Lei do Orçamento do Estado para o

dade deste tipo de tributação. Neste sentido, v. NUNO SÁ GOMES, «Inconstitucionalidade do novo imposto do selo sobre transmissões gratuitas de bens», in AA. VV., *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 518, ss.

⁽⁴⁵⁾ Cf. art. 2079.º do Código Civil: «[a] administração da herança, até à sua liquidação e partilha, pertence ao cabeça-de-casal». Sobre o cabeça-de-casal, v., por todos, RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *Lições de Direito das Sucessões*, Vol. II, 3.ª edição renovada (reimpressão), Coimbra Editora, Coimbra, 2012, maxime p. 40, ss., JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil — Sucessões*, 5.ª ed., revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p. 452, ss., e CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, *Direito da Família e das Sucessões*, Vol. II, Lex-Edições Jurídicas, Lisboa, 1993, p. 67, ss.

⁽⁴⁶⁾ Não se olvide que os bens imóveis da herança se encontram ainda sujeitos ao Imposto Municipal sobre Imóveis, recaindo a responsabilidade da sua liquidação sobre o cabeça-de-casal.

⁽⁴⁷⁾ Poder-se-á trazer à colação a afirmação de Teixeira Ribeiro sobre a progressividade da taxa do imposto sobre as sucessões e doações, à época ainda em vigência, uma vez que cremos que a mesma se encontra atual e se mostra de suma importância para a melhor compreensão do problema *sub iudice*: «[a tributação,] apesar de progressiva, ainda não alcançou autêntico carácter pessoal, pois atende ao montante das heranças ou das quotas hereditárias, mas não à situação económica dos herdeiros. Estes, se for a mesma a importância recebida e o mesmo o grau de parentesco, pagam todos idêntico imposto, qualquer que seja o património ou o rendimento global de cada um». V. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p. 303.

ano 2021 que veio levar a efeito algumas alterações em sede de imposto municipal sobre imóveis, no que a este tema diz respeito⁽⁴⁸⁾. Ao art. 11.º-A do CIMI, que isenta deste imposto «*prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos*», foram acrescentados os n.ºs 10 e 11 que determinam o seguinte: «[s]e o sujeito passivo for uma herança indivisa, relativamente aos prédios urbanos que estejam efetivamente afetos a habitação permanente dos herdeiros, a isenção é aplicada à quota-parte dos herdeiros que estejam identificados na matriz predial e relativamente aos quais, ou a cujos agregados familiares, se verificarem os pressupostos da isenção» (n.º 10); e, «[p]ara efeitos do número anterior, na determinação do valor patrimonial tributário global pertencente ao herdeiro ou ao seu agregado familiar é incluído o valor correspondente à quota-parte do herdeiro no prédio da herança que esteja afeto à sua habitação permanente» (n.º 11).

IV. Considerações finais

Autores há que, perante tais factos, defendem que o atual imposto de selo sobre as transmissões gratuitas *mortis causa* deixou de ser um imposto de sobreposição sobre o património para ser um imposto sobre o património capaz de amputar o próprio rendimento. Face às situações apresentadas, e numa posição mais extremista, levantam-se vozes defendendo até a inconstitucionalidade do imposto. Alicerçam a sua posição defendendo a inexistência de capacidade contributiva nos casos que enunciámos. Capacidade contributiva essa que decorre dos princípios da legalidade e da igualdade, consagrados nos arts. 103.º, n.º 2, e 13.º, n.º 2, respetivamente, da nossa Constituição, e, ainda, na Lei Geral Tributária, a qual, no seu art. 4.º, n.º 1, sob a epígrafe «*Pressupostos dos tributos*», determina a necessidade de existir «*capacidade contributiva revelada, nos termos da*

⁽⁴⁸⁾ Cf. art. 392.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2021). Os arts. 9.º («*início da tributação*»), 39.º («*valor base dos prédios edificados*»), 41.º («*coeficiente de afetação*»), 45.º («*valor patrimonial tributário dos terrenos para construção*») e 112.º («*taxas*») do CIMI foram, também alterados. Porém, a Proposta de Lei n.º 61/XIV, no seu art. 239.º, somente sugeria a alteração do art. 11.º-A do CIMI. Repare-se, ainda, que a Lei do Orçamento do Estado para 2021 modificou os arts. 2.º («*incidência objetiva e territorial*»), 12.º («*valor tributável*») e 17.º («*taxas*») do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o que foi ao encontro do aconselhado no art. 240.º da Proposta de Lei.

lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património» para que possa haver tributação⁽⁴⁹⁾.

Além disso, em 2016 soaram alarmes quando o Governo discutiu a possibilidade de o imposto sobre as sucessões e doações voltar a ser instituído, com o propósito de se tributarem as grandes heranças. O número de doações plenas ou com usufruto aumentou, e esta transmissão antecipada de património abrangeu essencialmente bens empresariais e imóveis, mas também ativos financeiros. Muitas sociedades comerciais por quotas, receando aquela possibilidade, transformaram-se em sociedades anónimas com ações ao portador. Porém, o intuito de contornar a incidência de uma eventual futura tributação viu-se frustrado, uma vez que, desde 2017, só são permitidas ações nominativas⁽⁵⁰⁾.

Estamos convictos de que a família é a base de qualquer sociedade, razão pela qual defendemos que a estabilidade e a previsibilidade exigidas ao direito sucessório deverão ser ainda maiores do que aquelas que hão de pautar os restantes quadrantes jurídicos. Consequentemente, cremos que a segurança jurídica subjacente a este ramo do direito civil deverá ser pouco permeável a intenções político-partidárias direcionadas, na maioria dos casos, tão-só para a arrecadação de receita fiscal.

⁽⁴⁹⁾ Nuno Sá Gomes defende que nos encontramos perante uma violação do direito de propriedade privada, consagrado no art. 62.º da Constituição da República Portuguesa, cujo n.º 1 determina que «[a] todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição». Cf. NUNO SÁ GOMES, «Inconstitucionalidade do novo imposto do selo sobre transmissões gratuitas de bens», in AA. VV., *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 507-511.

⁽⁵⁰⁾ O que ocorreu por força da Lei n.º 15/2017, de 3 de maio, que veio proibir a emissão de valores mobiliários ao portador e criar um regime transitório destinado à conversão, em nominativos, dos valores mobiliários ao portador existentes à data da sua entrada em vigor. Os valores mobiliários ao portador seriam convertidos em nominativos no prazo de seis meses após a entrada em vigor da lei, ficando, desde esse momento, proibida a transmissão de valores mobiliários ao portador e suspenso o direito a participar em distribuição de resultados associado a valores mobiliários ao portador (cf. os arts. 1.º, n.º 1, e 2.º, n.ºs 1 e 2, da referida lei). Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 123/2017, de 25 de setembro, foi responsável por estabelecer as disposições necessárias à execução da Lei n.º 15/2017, de 3 de maio, sendo possível ler no seu preâmbulo que «[a] conversão dos valores mobiliários ao portador em nominativos implica alterações, designadamente, aos contratos de sociedade dos emitentes e aos documentos relativos às condições de emissão de valores mobiliários. Com vista à simplificação dos procedimentos, prevê-se que estas alterações podem ser deliberadas pelo órgão responsável pela administração da sociedade, sem que as mesmas necessitem de ser aprovadas pela assembleia geral».

V. Bibliografia

- AA.VV., *Reformas da Tributação Automóvel e do Património — Anteprojectos*, Almedina, Coimbra, 2002.
- ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *Direito Civil — Sucessões*, 5.ª ed., revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.
- CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *Direito da Família e das Sucessões*, Vol. II, Lex-Edições Jurídicas, Lisboa, 1993.
- COSTA, JOSÉ MANUEL MOREIRA CARDOSO DA, *A invalidade dos negócios jurídicos no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1976.
- _____, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 1972.
- FERNANDES, F. PINTO; SANTOS, J. CARDOSO DOS, *Código da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações: anotado e comentado*, 2.ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 1990.
- GOMES, NUNO SÁ, «Inconstitucionalidade do novo imposto do selo sobre transmissões gratuitas de bens», in AA. VV., *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- _____, *Tributação do Património: Lições proferidas no 1.º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004)*, Almedina, Coimbra, 2005.
- _____, *Lição do Imposto sobre as Sucessões e Doações — Curso de Formação de Quadros Directivos e Técnicos Intermédios da Administração Fiscal Nível II — 013.08*, D.G.C.I. — Centro de Formação e Aperfeiçoamento Profissional, Dezembro de 1986.
- MAGALHÃES, LUIZ GONZAGA DE ASSIS TEIXEIRA DE, *Da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações*, Coimbra Editora, Coimbra, 1935.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019.
- PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA, «A eliminação do imposto sobre as sucessões e doações», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 129, n.º 3863, Junho de 1996, pp. 34-35.
- _____, «Anotação ao Acórdão de 17 de Fevereiro de 1971, do Supremo Tribunal Administrativo (Contencioso das Contribuições e Impostos)», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 105, n.º 3467, pp. 29-32.
- _____, «Anotação ao Acórdão de 20 de Junho de 1990, do Supremo Tribunal Administrativo», in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 126, n.ºs 3829 e 3830, pp. 114-115.
- _____, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed. refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.
- SALAZAR, ANTÓNIO DE OLIVEIRA, «A lei reguladora da contribuição do registo por título gratuito (Direito positivo português — Os antecedentes do artigo 5.º do decreto de 24 de maio de 1911)», in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, ano V, n.ºs 47, 48, 49 e 50, 1918-1919, pp. 432-485.

_____, *Estudos de Direito Fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1963.

SOUSA, RABINDRANATH CAPELO DE, *Lições de Direito das Sucessões*, Vol. II, 3.^a ed. renovada (reimpressão), Coimbra Editora, Coimbra, 2012.

TELLES, INOCÊNCIO GALVÃO, *Direito das Sucessões — Noções Fundamentais*, 6.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1991.