



## ***Transmissão por morte de empresas familiares: méritos e constrangimentos de uma isenção em Imposto do Selo***

***Rita Lobo Xavier***

*Universidade Católica Portuguesa*

*Professora da Faculdade de Direito - Escola do Porto*

*Centro de Estudos e Investigação em Direito*

*rxavier@porto.ucp.pt*

***Ana Paula Rocha***

*Universidade Católica Portuguesa*

*Centro de Estudos e Investigação em Direito*

*anarocha@iscap.ipp.pt*

### **Resumo**

A transmissão *mortis causa* de um património é, desde 2003, sujeita a tributação em Imposto do Selo. Contudo, os herdeiros legitimários do *de cuius* e o seu eventual unido de facto (que tenha sido designado como sucessor a título testamentário) estão isentos de imposto, independentemente da natureza ou do valor dos bens transmitidos por via sucessória. Sendo dada ênfase ao elemento subjetivo, a transmissão *mortis causa* de uma empresa familiar não é, *per se*, abrangida pela isenção, encontrando-se assim sujeita a Imposto do Selo sempre que o *de cuius* não tenha herdeiros legitimários ou reconheça em outros membros da família maior capacidade e/ou disponibilidade para manter e fazer prosperar o negócio familiar.

Verificada a importância assumida pelas empresas familiares no tecido empresarial português, e atendendo à existência de isenções similares no contexto da União Europeia, urge equacionar a possibilidade de consagração, em Portugal, de uma isenção concretamente desenhada para a transmissão *por morte* destas empresas, sujeita a requisitos concretos pensados para a respetiva atribuição.

Propomo-nos contribuir para uma primeira abordagem deste tema, analisando alguns dos méritos e dos constrangimentos da isenção ou redução da tributação associada à transmissão *mortis causa* de empresas familiares.

**Palavras chave:** empresas familiares, transmissão por morte, imposto do selo, imposto sucessório, isenção objectiva

## Introdução

Há bem pouco tempo, foi discutida a possibilidade de re-introdução de um Imposto Sucessório no ordenamento jurídico português, aplicável à transmissão *mortis causa* de heranças cujo acervo patrimonial excedesse o valor de EUR 1.000.000<sup>1</sup>.

No decorrer deste debate, os órgãos de comunicação social divulgaram que muitos patrimónios familiares terão sido reorganizados, procedendo-se a partilhas antecipadas, através da celebração de contratos de doação com reserva de usufruto. No entanto, houve algo que permaneceu inalterado e que se manteve imune a toda esta dinâmica: o autêntico e vigente Imposto Sucessório que, um pouco dissimuladamente, continua a existir entre nós. Com efeito, apesar de desprovido da apresentação exterior num código fiscal autónomo e da designação formal de um imposto com tal finalidade, a tributação do fenómeno sucessório é uma realidade no nosso ordenamento jurídico, encontrando-se atualmente prevista no Código do Imposto do Selo<sup>2</sup>.

Tal como acontece em qualquer outro tributo, o Imposto Sucessório é objeto de isenções objetivas e subjetivas que delimitam em termos práticos o âmbito da respetiva aplicação. Em especial, o Imposto Sucessório é hoje reduzido pela isenção subjetiva

---

<sup>1</sup> Em 2015, o Programa Eleitoral do PS para o quadriénio 2016-2019 propunha a re-introdução de um imposto baseado *no modelo existente no Reino Unido e na Irlanda*, a incidir sobre heranças superiores a EUR 1.000.000 e com uma taxa única marginal de 28%. Este Programa Eleitoral foi baseado no Relatório “Uma década para Portugal” coordenado por CENTENO (2015).

<sup>2</sup> Na qualificação da atual tributação do fenómeno sucessório como um verdadeiro imposto *vide* LOBO (2008, 78 e 79) e PIRES (2013: 429).

conferida ao cônjuge, ao unido de facto (quando designado como sucessor testamentário<sup>3</sup>), aos descendentes e aos ascendentes do autor da sucessão, independentemente do valor ou da natureza dos bens concretamente transmitidos por sucessão.

Sendo dada ênfase ao elemento subjetivo, a isenção não abrange (entre outras realidades) a transmissão *tout court* de uma empresa familiar, isto é, de uma empresa detida, no todo ou em parte, pelos membros de uma mesma família que, em conjunto, orientam o sentido da sua gestão e influenciam a sua estratégia<sup>4</sup>. Assim, a transmissão da empresa familiar é sujeita a Imposto Sucessório sempre que o respetivo beneficiário não se encontre entre os elegíveis para efeitos de isenção – o que vale por dizer que haverá sujeição a tributação em sede de Imposto do Selo sempre que a empresa familiar seja transmitida por morte para os irmãos, os sobrinhos, os afilhados, os tios, os genros ou as noras do autor da sucessão (por serem estes os únicos designados sucessores ou pelo facto de o *de cuius* ter considerado que essas eram as pessoas mais capazes de levar a bom porto o destino da empresa familiar); e haverá isenção deste Imposto sempre que a empresa familiar seja transmitida por morte para o cônjuge, o unido de facto (quando designado como sucessor testamentário), os ascendentes ou os ascendentes do autor da sucessão.

No presente estudo propomo-nos a analisar os fundamentos desta isenção, partindo do respetivo alicerce histórico e teleológico para compreender o seu âmbito e extensão atuais. Do ponto de vista das empresas familiares, importa evidenciar quais os patrimónios que não são protegidos pela isenção e os que são sujeitos a tributação quando

---

<sup>3</sup> Nos termos da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, a união de facto juridicamente relevante não gera efeitos sucessórios entre os seus membros. Assim, o unido de facto sobrevivente não é herdeiro legítimo nem legítimo do falecido, apenas podendo suceder a título testamentário e, se o *de cuius* tiver herdeiros legítimos, nos limites da quota disponível (sobre o ponto, cfr. COELHO e OLIVEIRA (2016: 70-71); XAVIER (2015: 281 a 314)).

<sup>4</sup> Como veremos mais adiante, no ordenamento jurídico português, mais concretamente, no âmbito do Direito Comercial e societário, não existe uma definição de empresa familiar, usando-se sobretudo no âmbito da Gestão para referir as empresas em que as pessoas que detêm o respetivo controlo são ligadas por vínculos familiares, sendo frequente que algumas delas participem na gestão da empresa e nela trabalhem. A expressão é usada sem grandes preocupações conceptuais e, em termos jurídicos, reporta a realidades que integram situações de facto muito relevantes e que poderão ser suportadas por diferentes formas jurídicas adaptadas às mesmas (XAVIER, 2017: 18).



se verifica a morte do autor da sucessão, coligindo e aprofundando os méritos e as desvantagens associadas a esta situação, designadamente, em face da situação verificada no espaço europeu em matéria de tributação da transmissão por via sucessória.

Pretendemos assim contribuir para uma primeira abordagem deste tema tão relevante. Ainda que sem grande visibilidade e desconhecida por muitos, em Portugal, a tributação das transmissões *mortis causa* existe. Se tanto se debate a sua re-introdução – *rectius*, a eliminação da atual isenção subjetiva – porque não refletimos sobre a sua adequação?

## 1. A tributação das transmissões a título sucessório em Portugal – entre a sujeição e a isenção.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho), operou-se em Portugal uma Reforma da Tributação do Património. Ao abrigo desta Reforma, foi revogado o Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações e alterado o Código do Imposto do Selo, cujo âmbito de incidência foi alargado de forma a acomodar a tributação das transmissões gratuitas de bens *inter vivos* ou por morte do autor da sucessão<sup>5</sup>.

Uma vez que a Reforma foi norteada por um objetivo de simplificação e desburocratização dos procedimentos administrativos, o legislador fiscal deixou de exigir a partilha prévia da herança para efeitos de liquidação do Imposto Sucessório. Nesta medida, a base tributável do imposto deixou de ser a quota hereditária de cada herdeiro para passar a centrar-se nos legados e/ou na massa hereditária global representada pelo cabeça-de-casal<sup>6</sup>. No que respeita à taxa de imposto aplicável às transmissões por morte,

---

<sup>5</sup> O Imposto do Selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, tendo sido criado por alvará de 24 de dezembro de 1660.

<sup>6</sup> Neste sentido, *vide* o Preâmbulo do Código do Imposto do Selo e, bem assim, os artigos 2.º n.º 2 alínea a) e o artigo 3.º n.º 3 alínea a) deste Código. Embora não se pretenda desenvolver nesta sede a problemática associada a esta alteração, destacamos o entendimento de SÁ GOMES (2006: 504, 510 e 511), que aponta a inconstitucionalidade da alteração legislativa ao deixar de impor a tributação apenas no momento em que a transmissão se “traduzisse numa aquisição consolidada”, ou seja, no momento em que o adquirente pudesse “dispor de rendimentos dos bens transmitidos para pagar o imposto”.





foi a mesma fixada em 10% nos termos da Verba 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (devendo a taxa ser acrescida de 0,8% sempre que se trate da transmissão de um imóvel).

Apesar de o sujeito passivo do Imposto Sucessório ser a herança, a alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo confere uma isenção fiscal subjetiva sempre que o encargo do imposto recaia sobre os herdeiros legitimários (*i.e.*, o cônjuge, os descendentes ou os ascendentes, nos termos do artigo 2157.º do Código Civil) ou o unido de facto, designado como sucessor testamentário do autor da sucessão.

Em termos históricos, esta isenção teve a sua origem no revogado Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações, que isentava os herdeiros legitimários nas situações em que o valor transmitido por morte não excedesse, em termos máximos, EUR 3.600. Com a Reforma da Tributação do Património operada em 2013, os herdeiros legitimários passaram a estar isentos de Imposto Sucessório independentemente do valor dos bens transmitidos, tendo a isenção sido alargada, com a Lei do Orçamento do Estado para 2009, ao unido de facto (que, embora não seja herdeiro legitimário passou a ter uma posição sucessória, apenas para este efeito, equiparada à do cônjuge sobrevivente sempre que incluído no testamento pelo autor da sucessão, dentro dos limites da quota disponível)<sup>7</sup>.

A isenção assume, pois, um peso considerável atualmente, razão pela qual importa compreender os motivos que fundamentam a respetiva consagração legal, isto é, os interesses públicos extrafiscais relevantes que presidem à respetiva criação e manutenção e que são superiores aos da tributação que impedem<sup>8</sup>. Parecem ser essencialmente três os motivos que têm suportado, ao longo dos anos, a manutenção da isenção nos moldes acima referidos, a saber:

---

<sup>7</sup> A Lei do Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) veio ainda excluir as doações *inter vivos* de imóveis do âmbito da isenção de Imposto do Selo, seguindo a orientação anteriormente expressa pela Autoridade Tributária e Aduaneira na Informação n.º 368/2004, com despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 25.03.2004. Com efeito, a anterior redação do artigo 6.º alínea e) do Código do Imposto do Selo isentava de imposto “o cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários”.

<sup>8</sup> Nos termos do artigo 2.º, n.º 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, as isenções de imposto são benefícios fiscais, ou seja, medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.



- A isenção visa proteger a transmissão inter-geracional do património no seio de uma mesma família<sup>9</sup>, entendida pelo legislador fiscal nos termos que decorrem das normas de Direito Sucessório. Assim, para o legislador fiscal, a *família* que merece proteção neste contexto não reflete a aplicação de qualquer critério económico (por exemplo, tendo em consideração os membros da família com maior disponibilidade ou capacidade para continuar a explorar o negócio familiar), nem se ajusta à autonomia da vontade do autor da sucessão (por exemplo, atendendo aos familiares que tenham sido, porventura, constituídos como legatários). Para o legislador fiscal, a *família* merecedora de isenção é apenas aquela cuja extensão é determinada pelo conjunto de herdeiros legitimários do *de cuius*, acrescida do eventual unido de facto sobrevivente designado como sucessor testamentário, nos limites da quota disponível;
- A isenção tem sido também interpretada por alguns agentes políticos e económicos como uma forma de incentivo à atração de investimento estrangeiro em Portugal, em linha com o que dispõe o artigo 7.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária<sup>10</sup>;
- Por fim, a isenção explica-se, mais do que por “interesses públicos relevantes”, por verdadeiros motivos de ordem prática. Com efeito, a manutenção da atual isenção continua a permitir a incorporação do Imposto Sucessório no Código do Imposto do Selo ao invés da respetiva autonomização num Código próprio – o que, como bem refere PIRES (2013: 422 e 429), aumenta a “*falta de identidade e unidade conceptual*” dos dois tributos. A revogação da isenção conduziria ao aumento “efetivo” do âmbito de incidência do Imposto Sucessório o que, naturalmente, colocaria a nu as fragilidades da respetiva consagração no seio do Código do Imposto do Selo e obrigaria à criação de um Código autónomo, com uma técnica mais refinada. Considerando os custos elevados que poderão estar

<sup>9</sup> A este respeito, *vide* o disposto no artigo 67.º, n.º 2, alínea f) da Constituição da República Portuguesa (nos termos da qual “*incumbe ao Estado regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares*”) e o artigo 6.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (nos termos do qual “*a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares*”).

<sup>10</sup> Nos termos do qual “*a tributação deverá ter em consideração a competitividade e a internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência*”.

associados à gestão e cobrança generalizada deste imposto e à já bem conhecida tentação de evasão fiscal a que está votado, a autonomização do imposto nem sempre é considerada aliciente em termos de custo-benefício.

Para além dos motivos que têm contribuído para a manutenção da isenção com o âmbito e a extensão acima descritos, importa considerar que a respetiva consagração legal sem qualquer limite em termos de valor não é pacífica, designadamente por ser entendida por alguns autores como uma violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto corolário do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, concretamente consagrado no plano fiscal no artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária<sup>11</sup>.

A título meramente exemplificativo, atente-se nas palavras de XAVIER DE BASTO (1998:148), proferidas ainda antes da Reforma da Tributação do Património operada em 2003, para quem *“o imposto sucessório surge como peça necessária a um sistema fiscal baseado no princípio da capacidade contributiva”*. No mesmo sentido, ROSA (2015), partindo da constatação de que *“as desigualdades estão a aumentar muito rapidamente em Portugal”* e das conclusões vertidas nos estudos de *“investigadores da área das desigualdades e da pobreza”*, defende a criação de *“um sistema de imposto sobre as heranças mais eficaz. E mais eficazmente aplicado, para prevenir a criação de uma oligarquia”*, sendo necessário *“restabelecer rapidamente um imposto sobre a transmissão das grandes heranças”* em Portugal<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Nos termos do artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, *“os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património”*.

<sup>12</sup> A necessidade de “re-introdução” de um Imposto Sucessório para alcançar o princípio da capacidade contributiva foi, também, um dos fundamentos apontados por CENTENO (2015) no relatório que reintroduziu a discussão política e social sobre o tema e no qual se pode ler que *“o imposto sucessório contribui para uma sociedade mais justa e inclusiva e é favorável ao crescimento económico, ao não tributar os inputs na produção. (...) A introdução de um imposto sucessório torna-se particularmente relevante num país que está sujeito a um elevado nível de tributação sobre o rendimento do trabalho e onde existe uma elevada desigualdade de rendimentos e de património”*.

## 2. A transmissão das empresas familiares e o Imposto do Selo

### 2.1. Perspetivas associadas à consagração de uma isenção

A isenção prevista na alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo é construída de forma a proteger os herdeiros legitimários (e, eventualmente, o unido de facto sobrevivente, designado testamentário, nos limites da quota disponível), independentemente da natureza dos bens ou dos valores concretamente transmitidos por sucessão. A isenção é concedida sem qualquer limite de valor (em termos mínimos ou máximos) e é aplicada independentemente da *composição* do património transmitido, de onde decorre que os herdeiros legitimários se encontram isentos de Imposto do Selo independentemente de receberem, por sucessão, dinheiro, direitos ou bens (com exceção de imóveis).

Como tal, a transmissão de uma empresa familiar não é, *per se*, abrangida pela isenção, apenas o sendo se e na medida em que a transmissão da empresa seja efetuada para os herdeiros legitimários ou o unido de facto (o que, como vimos, pode não acontecer, quer pelo facto de o *de cuius* não ter herdeiros legitimários, quer pela circunstância de o *de cuius* entender que existem outros membros da família com maior capacidade e/ou disponibilidade para manter e fazer prosperar o negócio familiar).

Urge refletir sobre esta questão.

Com efeito, e atualmente, as empresas familiares contribuem fortemente para a composição do tecido empresarial a nível mundial, estimando-se que representem entre 70% a 95% do número total de empresas, empregando 60% a 85% da população ativa e contribuindo entre 50% a 70% para o PIB gerado pelo setor privado a nível global (CUNHA, 2013: 3), tornando-se evidente a sua importância não apenas no plano económico mas também no plano social.

A situação em Portugal é idêntica. O tecido empresarial português já não se reduz à perspetiva do liberalismo oitocentista, que via o proprietário como agente económico autocentrado (XAVIER, 2017: 98), tendo ganho uma dimensão maior e mais complexa, em que o proprietário é uma peça essencial da empresa, mas não se confunde com ela. A empresa familiar existe (e tem de subsistir) para além do seu proprietário, sobrevivendo ao momento da sucessão e sendo capaz de se reinventar para além dela.



A inexistência de uma isenção fiscal concreta para a transmissão por morte das empresas familiares parece ser sintomática da incongruência das normas que regem atualmente a tributação das transmissões por via sucessória – sendo desadequada em face da realidade económica portuguesa e em dissonância com a tributação do fenómeno sucessório levada a cabo por alguns pares europeus.

A crescente harmonização fiscal verificada na União Europeia aconselha-nos a lançar um breve olhar sobre a forma como é tratada a sucessão das empresas familiares nas diversas jurisdições que fazem parte da União Europeia.

Dos **28** países que hoje integram a União<sup>13</sup>, **8** (Áustria, Chipre, Eslováquia, Estónia, Letónia, Malta, Roménia e Suécia) “*não têm qualquer imposto sobre estas transmissões, seja porque nunca tiveram, seja porque o aboliram entretanto*” (SILVA, 2017: 24). Dos restantes **20** Estados-Membros, Portugal e República Checa tributam as transmissões *mortis causa* por via de um imposto “generalista” (Imposto do Selo e Imposto sobre o Rendimento, respetivamente), sendo que os demais consagram nas suas legislações fiscais um verdadeiro Imposto sobre as Sucessões.

Estudos recentes demonstram, porém, que alguns dos países que consagram um Imposto sobre as Sucessões preveem isenções ou reduções de tributação que se encontram concretamente associadas à transmissão de empresas familiares. Em especial, e meramente a título exemplificativo, destacamos neste contexto o caso particular de 2 jurisdições europeias (ERNST & YOUNG, 2017: 14 e seguintes e 162 e seguintes):

- Na Bélgica, verifica-se uma isenção de imposto na Região da Valónia e uma redução expressiva da taxa de imposto em Bruxelas e na Região da Flandres para as transmissões *mortis causa* de empresas familiares. Em qualquer dos casos, a atribuição do benefício encontra-se dependente do cumprimento de requisitos específicos, associados à percentagem e ao tempo de detenção da empresa na esfera do *de cuius*, ao exercício de uma atividade económica efetiva por parte da empresa e dos familiares, ao número de colaboradores e ao valor de salários pagos, entre outros;

---

<sup>13</sup> Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Roménia e Suécia.

- No caso da Irlanda, na transmissão de uma empresa familiar por sucessão em que se cumpram os requisitos previstos na legislação fiscal para o efeito, o valor do negócio pode ser reduzido em 90% para fins de cálculo do imposto, prevendo-se ainda um desagravamento da tributação para os sobrinhos que, trabalhando na empresa há mais de 5 anos, recebam o negócio por sucessão *mortis causa*.

Este posicionamento das empresas familiares no momento da sucessão que se verifica atualmente em algumas jurisdições da União Europeia não deixa de ser, a nosso ver, influenciado pela posição assumida pelas instituições europeias neste contexto.

Com efeito, a Comissão Europeia manifestou a importância da questão da sucessão na titularidade da empresa, referindo que uma preparação insuficiente da sucessão implica muitas vezes a perda de riqueza e de postos de trabalho e frisando a inadequação de alguns aspectos legais dos ordenamentos dos Estados-membros, principalmente no âmbito do Direito das Sociedades, Direito das Sucessões e Direito Fiscal (cfr. a Recomendação da Comissão 1994/1069/CE, de 7 de dezembro, sobre a transmissão das pequenas e médias empresas) (XAVIER, 2017: 13). Mais recentemente, em Novembro de 2009, a Comissão Europeia levou a cabo (em conjunto com peritos de cada Estado-Membro) um estudo intitulado “*Overview of family-business-relevant issues: research, policy measures and existing studies*”. E em Setembro de 2015 foi renovada a atenção dedicada à empresa familiar como núcleo gerador de riqueza e emprego na Europa, com a emissão pelo Comité Económico e Social Europeu de um parecer sobre “A empresa familiar na Europa como fonte de crescimento económico renovado e de melhores postos de trabalho” (Parecer 2016/C 013/03) e com a adoção de uma Resolução pelo Parlamento Europeu sobre as empresas familiares em território europeu (2017/C 316/05).

Parecendo-nos assim que, de um ponto de vista económico e estrutural seria plausível a consagração legal de uma isenção (total ou parcial) em Imposto do Selo no que respeita à transmissão *mortis causa* de empresas familiares, importa compreender as desvantagens e os constrangimentos a ela associados.

## 2.2. Desvantagens e constrangimentos associados à consagração de uma isenção

Sendo impossível legislar sobre uma realidade que não se encontra suficientemente definida, o primeiro passo para a eventual consagração de uma isenção objetiva em sede de Imposto do Selo nos moldes que temos vindo a referir teria obrigatoriamente de passar pela definição legal do que se entende por *empresa familiar* – definição esta que, como já aludimos, ainda não existe no nosso ordenamento jurídico.

No âmbito do regime de transparência fiscal em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, encontramos na alínea c), do n.º 4, do artigo 6.º do Código deste imposto o conceito de grupo familiar, aí definido como “*o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive*”. Contudo, esta definição não apresenta, a nosso ver, o rigor necessário à consagração legal de um benefício fiscal, materializado sob a forma de isenção.

Nesta medida, e atendendo à ausência de consenso atual sobre este conceito, cremos que a delimitação de uma fronteira concreta sobre o que deve abranger e o que deve ser excluído da *definição* de empresa familiar poderá não ser uma tarefa fácil. A este respeito, note-se que a Comissão Europeia adotou em 2009 uma definição segundo a qual “Uma empresa, qualquer que seja a sua dimensão, é uma Empresa Familiar, se:

1. A maioria dos direitos de voto for detida pela(s) pessoa(s) singular(es) que estabeleceu(eram) a empresa, pela(s) pessoa(s) singular(es) que tiver(ere)m adquirido o capital social da empresa, ou na posse dos seus cônjuges, pais, filhos ou herdeiros diretos dos filhos;
2. A maioria dos direitos de voto seja direta ou indireta;
3. Pelo menos um representante da família ou parente consanguíneo estiver envolvido na gestão ou administração da empresa;
4. As sociedades cotadas incluem-se na definição de Empresa Familiar se a pessoa que estabeleceu ou adquiriu a empresa (capital social) ou as famílias desta, ou

seus descendentes, possuem 25% dos direitos de voto correspondentes ao respetivo capital social"<sup>14</sup>.

Em segundo lugar, a isenção teria de ser elaborada de forma a ficar imune a esquemas de planeamento fiscal abusivo, sendo impreterível a consagração legal de requisitos concretos para a respetiva atribuição, nomeadamente associados ao tempo de detenção do negócio na esfera do *de cuius*, à natureza e à qualificação dos adquirentes no contexto das relações familiares, às atividades a desenvolver no curto e no médio prazo e à continuidade da exploração do negócio depois da abertura da sucessão (para além da necessária verificação dos pressupostos que integram o conceito de empresa familiar).

Com efeito, e ainda que a utilização de esquemas de evasão ou elisão fiscal pudesse ser combatida por via da aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso prevista no artigo 38.º da Lei Geral Tributária, cremos que a previsão de requisitos concretos e fechados para a atribuição da isenção se revela imprescindível, sob pena de indefinição do âmbito da respetiva aplicação e da impossibilidade prática da respetiva manutenção. Neste contexto, a complexidade dos requisitos a estabelecer e a exigência associada ao seu ulterior controlo e verificação – tendo em conta o investimento administrativo e burocrático que terá de ser colocado ao serviço da isenção – poderão constituir um grande obstáculo prático à respetiva consagração.

Em terceiro lugar, importa tomar em consideração a necessidade de cumprimento das regras europeias em matéria de Auxílios de Estado, definidos nos termos do artigo 107.º n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia como “*os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo*

---

<sup>14</sup> Fonte: “*Overview of Family-Business-Relevant Issues: Research, Networks, Policy Measures and Existing Studies, Final Report of the Expert Group, European Commission, Promotion of SMEs Competitiveness*”, 2009. Considerando a existência deste estudo, mas considerando também que ainda “*não existe uma definição de «empresa familiar» concreta, simples e harmonizada que seja juridicamente vinculativa em toda a Europa*”, o Parlamento Europeu instou recentemente a Comissão Europeia a sugerir ao Parlamento e “*aos Estados-Membros, em cooperação com o Eurostat, uma definição de empresa familiar à escala europeia estatisticamente viável, que tenha em conta os diferentes condicionalismos das empresas familiares nos vários Estados-Membros*” (Resolução sobre as empresas familiares na Europa (2017/C 316/05)).



*certas empresas ou certas produções*”, e que são objecto de um controlo exigente e incisivo por parte da União Europeia<sup>15</sup>.

Apesar de termos conhecimento de Estados-Membros que consagram atualmente nas suas legislações fiscais isenções deste teor, e embora o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia demonstrem uma preocupação crescente no que respeita à continuidade e sobrevivência das empresas familiares, não pode ser tomada como certa a aprovação, a nível europeu, da isenção perspectivada (antes sendo necessária uma análise incisiva e aprofundada dos requisitos previstos a nível comunitário neste contexto).

Por fim, cremos que a consagração de uma isenção deste tipo estará indelevelmente dependente de uma alteração do paradigma do Direito Sucessório em Portugal. Em especial, parece-nos que esta alteração apenas poderá ser efetivamente equacionada e socialmente aceite em Portugal *se e na medida em que* seja reconhecida maior relevância à autonomia da vontade do *de cuius* a par ou em detrimento das categorias de designados herdeiros legalmente estabelecidas.

## Conclusão

A reflexão sobre a possibilidade de consagração de uma isenção em sede de Imposto do Selo especificamente focada na transmissão *mortis causa* de uma empresa familiar deve partir da análise dos respetivos fundamentos – em especial, a necessária proteção da Família (entendida numa perspetiva mais ampla do que a tradicional referência ao conjunto dos designados como herdeiros legitimários) e a proteção da economia (por via de um incentivo à manutenção dos negócios de cariz familiar na esfera da família empresarial).

Nos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros da União Europeia que consagram um Imposto Sucessório, é frequente encontrar-se a previsão de uma isenção deste teor. Um olhar breve sobre essas previsões permitiu-nos reter um ensinamento: a

---

<sup>15</sup> A respeito dos Auxílios de Estado, *vide* AZEVEDO (2018) e a recente Comunicação da Comissão Europeia sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2016/C 262/01).



respetiva consagração legal no ordenamento jurídico nacional teria de ser suficientemente sólida para ficar imune a esquemas de planeamento fiscal abusivo, sendo imprescindível a exigência da verificação de requisitos concretos para a respetiva atribuição, nomeadamente associados ao tempo de detenção do negócio na esfera do *de cuius*, à qualificação dos adquirentes no contexto das relações familiares, à atividade a desenvolver a curto e médio prazo e à própria definição e preenchimento do conceito de empresa familiar.

A complexidade dos requisitos a estabelecer e o investimento administrativo e burocrático naturalmente associados à sua ulterior verificação constituirão certamente um grande obstáculo prático à consagração da isenção – sobretudo se aliarmos este obstáculo à possível dificuldade de reconhecimento da isenção em termos europeus (atendendo aos requisitos apertados em matéria de auxílios de Estado) e ao atual paradigma do Direito Sucessório em Portugal, mais centrado na proteção dos herdeiros legítimos do que no reconhecimento da autonomia da vontade do *de cuius*.

Sendo certo que no plano económico e estrutural é plausível a consagração legal de uma isenção (total ou parcial) em Imposto do Selo da transmissão *mortis causa* de empresas familiares também é certo que a introdução de uma isenção desta índole carece de uma sedimentação do conceito de empresa familiar e do reconhecimento de um maior relevo à autonomia da vontade do autor da sucessão, neste caso pelo conhecimento privilegiado que este detém quanto à melhor forma de operar a sucessão na empresa familiar.

## Bibliografia

AZEVEDO, Filipa Moreira (2018), “Auxílios de estado e auxílios de minimis no panorama concorrencial” in Julgar On-Line, disponível em <http://julgar.pt/auxilios-de-estado-e-auxilios-de-minimis-no-panorama-concorrencial/> [consultado a 28 de Maio de 2018]

CENTENO, Mário – coordenador (2015), “Uma década para Portugal” – Relatório do Grupo de Trabalho para apresentação de medidas legislativas ao Partido Socialista

COELHO, Pereira e OLIVEIRA, Guilherme de, *Curso de Direito da Família*, Vol. I, *Introdução e Direito matrimonial*, Imprensa da Universidade, Coimbra, 2016

CUNHA, Alexandre Dias da (2013), “Empresas Familiares: mitos, realidades e desafios” in Family Business Initiative – Nova School of Business and Economics, disponível em [http://foreigners.textovirtual.com/empresas-familiares/62/46258/empresasfamiliares\\_b.pdf](http://foreigners.textovirtual.com/empresas-familiares/62/46258/empresasfamiliares_b.pdf) [consultado a 29 de Maio de 2018]

ERNST AND YOUNG (2017), “Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide”, EYGM Limited, disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/\\$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf) [consultado a 29 de Maio de 2018]

LOBO, Carlos Baptista (2008), “As operações financeiras no Imposto do Selo: enquadramento constitucional e fiscal” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1 – N.º 1 – Primavera, pp. 73 a 86

MATEUS, J. Silvério e FREITAS, L. Corvelo de (2005), “Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo – Anotados e Comentados”, 1ª Edição, Engifisco

PIRES, José Maria Fernandes Pires (2013), “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, 2.ª Edição, Almedina

ROCHA, Ana Paula (2012), “Transmissão *mortis causa* de dívidas tributárias – em especial, no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária” in Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 50, Abril-Junho de 2012

ROSA, Eugénio (2015), “Os números da desigualdade em Portugal”, Edições Leya

SÁ GOMES, Nuno (2006), “Inconstitucionalidade do novo imposto do selo sobre transmissões gratuitas de bens”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco – Volume III, Coimbra Editora, pp. 503 a 519

SILVA, Susana Raquel Costa da (2016), “Tributação do Fenómeno Sucessório”, Tese de Mestrado defendida na Universidade Católica Portuguesa, disponível em <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21539/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20Fen%C3%B3meno%20Sucess%C3%B3rio.pdf> [consultado em 28 de Maio de 2018]

XAVIER, Rita Lobo (2015), “O “estatuto privado” dos membros da união de facto” in *Scientia Iuridica*, Tomo LXIV, 2015, n.º 338 (281-314).

XAVIER, Rita Lobo (2017), “Sucessão familiar na empresa: a empresa familiar como objecto da sucessão mortis causa”, Porto, Universidade Católica Editora

XAVIER DE BASTO, José Guilherme (1998), “As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal” in *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XLI, pp. 125 a 158

