



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O tratamento fiscal da alienação onerosa do quinhão hereditário**

Alice Melo Simão

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O tratamento fiscal da alienação onerosa do quinhão hereditário**

Alice Melo Simão

Orientador: Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

## *Agradecimentos*

À minha família, pai, mãe, Bea, Maria e avós, por todo o apoio sempre e por saber que, em qualquer momento da minha vida, posso contar com vocês. Espero continuar a deixar-vos orgulhosos.

Ao Leonardo, por constantemente tentar desvalorizar as minhas preocupações exageradas (e que esta tese seja uma inspiração para que acabe a sua).

Às minhas amigas do coração que, de várias formas, me ajudaram neste processo: Bá, Rita, Bea e Inês.

Um agradecimento muito especial ao Professor Doutor Tomás por todo o apoio e orientação ao longo destes meses e por toda a disponibilidade demonstrada. Foi, sem margem de dúvida, fundamental.

## **Lista de siglas e abreviaturas**

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

IMT – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

n.º – Número

p. – Página

pp. – Páginas

proc. – Processo

ss. – seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

## **Resumo**

Com a presente dissertação procuramos conhecer qual é o tratamento fiscal da alienação onerosa do quinhão hereditário, especialmente quando o mesmo é constituído por imóveis, quer em sede de IRS, quer em sede de IMT.

Este é um tema que versa sobre princípios fundamentais do Direito Fiscal, em especial o princípio da legalidade fiscal e da tipicidade, e que demonstra a versatilidade do mesmo, enquanto ramo do Direito que se relaciona com outros ramos.

A alienação onerosa do quinhão hereditário é um tema pouco discutido na nossa doutrina fiscal, mas que tem sido, ao longo dos anos, alvo de sentenças e acórdãos pelo facto de, muitas vezes, a AT considerar que esta é uma situação de facto que se enquadra no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS, artigo que sujeita a imposto as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

A mobilização daqueles princípios, bem como as normas de interpretação da lei fiscal previstas no art. 11.º da LGT demonstram que alienação onerosa do quinhão hereditário não está sujeita a IRS, embora esteja sujeita a IMT, e que a lei fiscal abre, assim, portas ao planeamento fiscal.

**Palavras-Chave:** Quinhão hereditário; IRS; Mais-valias; Princípio da legalidade; Princípio da tipicidade; Interpretação da lei fiscal; Planeamento fiscal; Abuso.

## ***Abstract***

*With this master's thesis we seek to understand the tax treatment of the onerous alienation of hereditary shares, especially when it is constituted by real estate, either in terms of IRS or IMT.*

*This is a topic that deals with fundamental principles of Tax Law, in particular the principle of tax legality and typicality, and which demonstrates its versatility, as a branch of Law that relates to other branches.*

*The onerous alienation of the hereditary share is a topic rarely discussed in our tax doctrine, but which has been the subject of sentences and rulings over the years due to the fact that, many times, the Tax Authority considers that this is a factual situation that falls under art. 10th, no. 1, al. a) of the CIRS, an article that subjects to tax, the capital gains of the onerous sale of real rights over real estate.*

*The mobilization of those principles, as well as the rules for interpreting tax law provided for in art. 11th of the LGT demonstrate that the onerous alienation of the hereditary share is not subject to IRS, although it is subject to IMT, and that the tax law thus opens the door to tax planning.*

**Key-words:** Hereditary shares; IRS; Capital gains; Principle of tax legality; Principle of typicality; Interpretation of tax law; Tax planning; Abuse.

# Índice

<b>1. Introdução</b> .....	1
<b>2. Noção civilística de quinhão hereditário</b> .....	3
2.1. O quinhão hereditário e o direito de propriedade .....	5
2.2. O quinhão hereditário e a compropriedade.....	6
<b>3. O tratamento fiscal da alienação onerosa do quinhão hereditário</b> .....	7
3.1. A interpretação da AT ao art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS .....	8
3.1.1. Acórdão do STA, de 25 de novembro de 2009.....	8
3.1.2. Acórdão do STA, de 28 de janeiro de 2015.....	9
3.1.3. Sentença do CAAD, de 14 de setembro de 2017 .....	10
3.2. A não tributação da alienação onerosa do quinhão hereditário composto por bens imóveis em sede de IRS e a sua sujeição a IMT .....	11
3.2.1. O conceito de quinhão hereditário.....	11
3.2.2. O princípio da legalidade fiscal.....	14
3.2.3. A categoria G de rendimentos do IRS e o princípio da tipicidade em especial.....	16
3.2.4. A distinção entre o IRS e o IMT.....	18
3.2.4.1. A interpretação da lei .....	18
3.2.4.2. A coerência do sistema fiscal .....	24
<b>4. Planeamento fiscal abusivo?</b> .....	25
4.1. O planeamento fiscal .....	26
4.2. O abuso.....	28
4.3. Potencial aplicação da cláusula geral anti-abuso?.....	29
<b>5. Conclusão</b> .....	31
<b>6. Referências Bibliográficas</b> .....	33
<b>7. Jurisprudência</b> .....	35

## 1. Introdução

Um dos princípios basilares do Direito Fiscal, o princípio da legalidade fiscal, previsto no art. 103.º, n.º 2 da CRP, diz-nos que para haver tributação é necessária lei que preveja antecipadamente que tal situação está sujeita a imposto, sendo que quando estamos a falar de normas de incidência, a lei deve ser suficientemente densa relativamente aos elementos essenciais do imposto.

Neste sentido, e genericamente, a tributação dos rendimentos gerados pela alienação onerosa de imóveis ocorre, a título de mais-valias, em sede de IRS, na categoria G (ou na categoria B, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais – art. 3.º, n.º 2, al. c) do CIRS), conforme prevê o art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

Mas o que dizer quando o que está em causa é a alienação onerosa de um quinhão hereditário composto por imóveis? Qual o tratamento fiscal deste negócio?

O Direito Civil prevê no art. 2124.º e ss. um mecanismo que permite aos vários herdeiros alienarem o seu respetivo quinhão hereditário, que pode ser composto por bens imóveis e/ou bens móveis.

A presente dissertação pretende responder à seguinte questão: será este negócio tributado em sede de IRS? E em IMT?

Esta é uma questão que, relativamente ao IRS, opõe contribuintes e AT, e que já foi alvo de vários acórdãos do STA e de sentenças do CAAD, pelo facto de a AT nesses casos ter considerado que a alienação onerosa de quinhão hereditário pelo herdeiro, quando composto por imóveis, se enquadra no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

Propomo-nos, assim, com este trabalho, analisar o tema enunciado e responder à questão colocada, suportando essa análise na jurisprudência e doutrina fiscal e civil existentes.

Deste modo, é imperativo começar pela exposição do conceito civilístico de quinhão hereditário, por forma a perceber o que é para o Direito Civil a figura principal desta dissertação.

Em seguida, ocupar-nos-emos do estudo fiscal do nosso tema, procurando dar resposta às questões colocadas anteriormente, o que passa necessariamente por, primeiro, conhecer os argumentos da AT no sentido da tributação deste negócio e, segundo, saber a posição dos tribunais a este respeito e os argumentos que sustentam a

não tributação da alienação onerosa do quinhão hereditário em IRS e a sua tributação em IMT.

Por último, levantamos a questão do planeamento fiscal que esta lacuna na lei possibilita e o potencial abuso que estas situações podem representar, podendo justificar a aplicação da cláusula geral anti-abuso.

## 2. Noção civilística de quinhão hereditário

Conforme estabelece o nosso CC, uma vez aberta a sucessão, com a morte do seu autor (art. 2031.º), os herdeiros são chamados à titularidade das relações jurídicas do *de cuius* (art. 2032.º, n.º 1), mas a sua aquisição depende da aceitação pelos mesmos, nos termos do art. 2050.º e ss..

Não se levanta dúvidas de que a herança pode ser composta por bens, direitos e dívidas, isto é, situações jurídicas ativas e passivas. Ela constitui, então, uma universalidade de direito, e não de facto<sup>1</sup> (como se percebe pela leitura do art. 206.º, n.º 1 do CC). Deste modo, e como nos diz LUÍS FERNANDES<sup>2</sup>, num primeiro momento de aquisição sucessória (e, sendo assim, já depois de terem aceitado a herança), o que os herdeiros adquirem “(...) é uma universalidade de bens ou uma quota deles”, consoante, respetivamente, estejamos perante um caso de herdeiro único, porque efetivamente é o único herdeiro ou porque apenas este aceitou a herança, ou perante herança com vários herdeiros, tendo todos aceitado a mesma.

Como veremos, da análise da doutrina e da jurisprudência, é bastante nítida a unanimidade existente no que ao conceito de quinhão hereditário diz respeito.

Recuando um pouco, na tentativa de entender o que é esta figura do direito das sucessões, recorreremos à explicação que nos dá GALVÃO TELLES<sup>3</sup>, que começa por definir os herdeiros como aqueles que sucedem no património do falecido, património esse “(...) considerado unitariamente, visto por um prisma universal”. Existindo mais do que um herdeiro essa universalidade será adquirida por todos, tornando-se esse património comum a todos. E é precisamente esta pluralidade de herdeiros que faz nascer a ideia de quota: “quota do conjunto abstrato que é o património [do *de cuius*] como *universitas*”. A cada herdeiro irá pertencer, então, uma quota dessa universalidade.

---

<sup>1</sup> Vide, FERNANDES, Luís A.C. (2008) - *Lições de Direito das Sucessões*. 3ª ed., Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora Ld.ª, p. 350; e Fonseca, J. M. - “Herança indivisa – sua natureza jurídica. Responsabilidade dos herdeiros pelas dívidas da herança”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 46 – Vol.II (1986), 567-587.

<sup>2</sup> FERNANDES, Luís A.C. (2008) - *Lições de Direito das Sucessões*. 3ª ed., Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora Ld.ª, p. 304.

<sup>3</sup> TELLES, Inocêncio Galvão. (1991) - *Direito das Sucessões - Noções Fundamentais*. 6.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, Lda., pp. 186 e 187.

Posto isto, e servindo-nos das palavras de CAPELO DE SOUSA<sup>4</sup>, o quinhão hereditário é, portanto, o direito, atribuído pela lei ao herdeiro, e adquirido pelo mesmo após a aceitação da herança, “(...) às unidades jurídicas que constituem (...) a respetiva quota-parte (...)”. Os herdeiros têm, assim, “(...) um direito de quinhão hereditário, ou seja, à respetiva quota-parte ideal da herança global em si mesma.”<sup>5</sup>

E é relevante advertir a este propósito que, conforme nos diz ainda aquele autor<sup>6</sup>, relativamente ao instituto civil de alienação de herança, previsto no art. 2124.º e ss. do CC, a alienação da herança pode não respeitar apenas a quotas de herança não liquidadas ou por partilhar, apesar de ser o caso mais frequente. Pode também estar em causa quotas de herança já liquidadas e partilhadas, mas há interesse em que se alienem como tal. Assim, o objeto desta alienação pode compreender a herança na sua totalidade ou a universalidade jurídica de bens que compõem a quota-parte em herança já partilhada, ou ainda o direito a quinhão hereditário em herança indivisa. Deste modo, quando se aliena uma herança na sua totalidade ou uma quota de herança já partilhada, o que se transmite ao adquirente são os direitos a cada uma das coisas que constituem a herança ou a respetiva quota. Já quando o que se aliena é o quinhão hereditário em herança indivisa, o que se transmite ao adquirente é o direito a esse quinhão hereditário.

Embora por palavras diferentes, a definição de quinhão hereditário que encontramos na doutrina, dada por vários autores, apontam no mesmo sentido: o quinhão hereditário é uma parte da herança a que o herdeiro tem direito e cuja definição depende da partilha. Assim, de forma genérica, podemos definir o quinhão hereditário como o direito do herdeiro a uma percentagem da universalidade de direito que é a herança.

Também na jurisprudência encontramos respostas que seguem o entendimento doutrinário exposto anteriormente.

Entre outros, um exemplo é o Acórdão do STJ, de 07 de maio de 2009, correspondente ao processo n.º 08B3572, no qual o Tribunal se pronuncia dizendo que “(...) enquanto a herança se mantiver indivisa, cada um dos herdeiros é titular de um

---

<sup>4</sup> SOUSA, Rabindranath C. (2002) - *Lições de Direito das Sucessões*. Vol.2, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 63.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>6</sup> *Ibidem*, pp. 63, 67 e 69.

direito a uma quota de uma massa de bens (...)”, ou seja, é titular de um quinhão hereditário.

Outro exemplo é o Acórdão do STJ, de 09 de fevereiro de 2012, correspondente ao processo n.º 2752/07.8TBTVD.L1. S1, no qual o Supremo Tribunal vai um pouco mais longe na definição de quinhão hereditário, que diz ser “(...) um direito (...) abstratamente considerado e idealmente definido, como expressão patrimonial ainda incerta e cujas demarcação e abrangência também se patenteiam inseguras.”

## 2.1. O quinhão hereditário e o direito de propriedade

É comum, como veremos, que esta figura seja confundida com outras, por apresentar algumas semelhanças. No entanto, o quinhão hereditário é uma realidade distinta, nomeadamente, do direito de propriedade.

Como se sabe, o direito de propriedade é o "direito real que integra todas as prerrogativas que se podem ter sobre um bem"<sup>7</sup>. De acordo com o art. 1305.º do CC, quando tem a propriedade de uma coisa, o proprietário goza de modo pleno e exclusivo, dos direitos de uso, fruição e disposição dessa coisa, tendo sempre em conta os limites e restrições impostos por lei.

Apesar de um dos modos de aquisição do direito de propriedade ser a sucessão por morte<sup>8</sup>, este direito de propriedade sobre as coisas que integram a herança só se adquire após a partilha dos bens, no caso de existir pluralidade de herdeiros.

Como referido, o direito ao quinhão hereditário, adquire-se após os herdeiros aceitarem a herança e, como afirma CAPELO DE SOUSA<sup>9</sup>, eles têm a propriedade desse direito, que se mantém até que seja efetuada a partilha. No entanto, como faz notar o autor, isto não significa que os herdeiros tenham um direito real sobre cada um dos bens da herança ou um direito real sobre uma quota-parte em cada um deles. Os herdeiros, até á partilha, não dispõem de um direito de propriedade sobre bens em concreto, não dispõem de modo pleno e exclusivo de direitos de uso, fruição ou

---

<sup>7</sup> PRATA, Ana (1995) - *Dicionário Jurídico*. 3ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, pp. 364-365.

<sup>8</sup> Vide, art. 1316.º do CC.

<sup>9</sup> SOUSA, Rabindranath C. (2002) - *Lições de Direito das Sucessões*. Vol.2, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 64.

disposição sobre determinados e concretos bens da herança. Antes, dispõem de um direito ao quinhão hereditário, que é um direito que “(...) existe no património de cada herdeiro [e] é um direito que se refere a um conjunto patrimonial no seu todo (...)”<sup>10</sup>. Nesta fase da sucessão, os herdeiros detêm a propriedade sobre o respetivo quinhão hereditário e, por isso, podem dispor dele (sozinhos) conforme se prevê e se regula nos arts. 2124.º e ss. do CC.

## 2.2. O quinhão hereditário e a compropriedade

De igual forma, deve distinguir-se compropriedade e quinhão hereditário que, conforme prevê o CC no seu art. 1403.º, n.º 1, relativamente à primeira, existe quando duas ou mais pessoas são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa, embora se perceba que, talvez, o motivo da confusão se deva a algumas semelhanças no regime de ambas as figuras, nomeadamente, ao nível da preferência legal e da divisão da coisa comum.

Efetivamente, os comproprietários gozam, como estabelece o art. 1409.º do CC, de preferência legal na venda ou dação em cumprimento da quota alienada e o mesmo acontece no caso de algum herdeiro querer alienar o seu quinhão hereditário, conforme se prevê no art. 2130.º, n.º 1 do CC, sendo a única diferença o prazo de exercício deste direito<sup>11</sup>. Para além disso, tanto os comproprietários como os herdeiros não são obrigados a permanecer infinitamente na situação de comunhão, pelo que podem pedir a todo o tempo a divisão da coisa comum ou que seja efetuada partilha dos bens (art. 1412.º e ss. e 2101.º e ss. do CC).

No entanto, tendo em conta o que acabámos de ver, percebemos que a figura que estudamos é uma figura mais ampla do que a compropriedade, pois estamos a falar, no primeiro caso, de um direito sobre uma universalidade de bens, sobre uma globalidade, que apenas existe após a aceitação da herança e que “morre” com a partilha, através da qual se fica a saber sobre que bens em concreto passará a recair um direito de propriedade (que até então não existia), enquanto que na compropriedade o comproprietário sabe logo qual é a coisa ou bem em concreto sobre o qual incide o

---

<sup>10</sup> FERNANDES, Luís A.C. (2008) - *Lições de Direito das Sucessões*. 3ª ed., Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora Ld.ª, p. 349.

<sup>11</sup> Vide, art. 1409.º, n.º 1 e art. 2130.º, n.º 2 do CC.

direito de propriedade de que é titular em simultâneo com outro ou outros comproprietários<sup>12</sup>.

### **3. O tratamento fiscal da alienação onerosa do quinhão hereditário**

O CC, na parte que regula a “alienação de herança” (art. 2124.º e ss.), abrange tanto a alienação da herança na sua totalidade (nos casos em que apenas existe um único herdeiro que aceitou a herança e agora a aliena, ou ela foi aceite por todos os herdeiros e agora conjuntamente todos a alienam), como a alienação do quinhão hereditário de apenas um herdeiro ou de alguns, que aqui nos importa. Assim, antes de mais, cumpre-nos sinalizar que esta é uma situação que pode apresentar vários contornos, que vai desde a composição do quinhão hereditário ao número de herdeiros alienantes.

Feita a observação e uma vez exposto o conceito da figura principal do nosso estudo, cabe-nos agora a análise da questão fiscal à qual nos propusemos responder no início deste trabalho: a alienação onerosa do quinhão hereditário é ou não tributada em IRS e em IMT? Podemos já adiantar que a resposta é não, em relação ao primeiro imposto independentemente da composição do quinhão hereditário (isto é, quer seja composto por bens imóveis ou bens móveis), e sim em relação ao segundo, quando o mesmo for constituído por imóveis, pois neste último caso encontramos no CIMT uma norma que expressamente prevê essa tributação, ao contrário do que acontece no CIRS.

E é precisamente a tributação deste negócio em sede de IRS, a título de mais-valias, quando o que está em causa é um quinhão hereditário composto por bens imóveis, que tem gerado conflito entre os contribuintes e a AT que vindo sendo resolvido pela jurisprudência do STA (e cujas sentenças do CAAD, em regra, acompanham o entendimento), sendo que, em todos os casos, o Supremo considerou (e entendemos que corretamente) estar a razão do lado dos contribuintes.

---

<sup>12</sup> Vide, Ac. do STJ de 04.02.1997, proc. 453/96; Ac. do STJ de 29.03.2012, proc. 680/2002.L1.S1; e Ac. do STJ de 17.05.2016, proc. 2862/08.4TBMTS.P1.S1, todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

### 3.1. A interpretação da AT ao art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS

Impõe-se, em primeiro lugar, conhecer alguns dos argumentos da AT que justificaram a sua decisão de liquidação de IRS, a título de mais-valias, quando o que está em causa é a alienação de quinhão hereditário composto (mas nem sempre apenas) por bens imóveis, com base no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS, pelo facto de o mesmo prever que:

*1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;*

Para isso, recorreremos às alegações da Fazenda Pública no âmbito de dois acórdãos do STA, nos quais o tribunal manteve as decisões dos tribunais *a quo* de anulação do ato de liquidação, e de um processo intentado no CAAD, no qual o tribunal arbitral, diferentemente, julgou improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação.

#### 3.1.1. Acórdão do STA, de 25 de novembro de 2009

O acórdão do STA de 25 de novembro de 2009, correspondente ao processo n.º 0975/09, teve origem na interposição, pela AT, de recurso para este tribunal, de uma decisão do TAF de Braga relativamente a uma impugnação deduzida por um contribuinte contra uma liquidação adicional de IRS. Em causa estava a alienação de um quinhão hereditário composto por cinco imóveis, em que de três herdeiros, dois alienaram os respetivos quinhões ao mesmo sujeito.

Nas suas alegações, a AT afirmou que o ganho obtido com a transmissão do quinhão hereditário composto somente por imóveis, como era o caso em questão, deve ser objeto de tributação em sede de IRS, a título de mais-valias, pelo facto de essa transmissão não apresentar, em termos reais, diferenças relativamente à “transmissão do direito de propriedade que o comproprietário detém sobre bens imóveis, pois em qualquer dos casos verifica-se, de facto, a transmissão de uma quota parte ideal do direito de propriedade dos imóveis”.

A AT entende, assim, que há uma igualdade entre as duas figuras jurídicas (quinhão hereditário e compropriedade), pois em ambos os casos, cada herdeiro ou comproprietário tem uma quota-parte ideal sobre o direito de propriedade em causa e, neste sentido, como explica nas suas alegações, dado que ao direito fiscal o que interessa, para efeitos de tributação, são as situações de facto e o seu significado económico (e não propriamente o seu significado jurídico), havendo a transmissão de um bem imóvel, que acontece quando o mesmo entra no património do adquirente, há tributação a título de mais-valias. Por outras palavras, entende que quando há alienação do quinhão hereditário composto por imóveis o mesmo é dizer que se alienou o direito de propriedade que se tinha sobre esses imóveis, o que se enquadra no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

### 3.1.2. Acórdão do STA, de 28 de janeiro de 2015

Já no acórdão do STA de 28 de janeiro de 2015, correspondente ao processo n.º 0450/14, as suas alegações trouxeram algo de novo, relativamente ao caso do acórdão anterior. Aqui, o acórdão teve na sua origem o recurso de uma decisão do TAF de Loulé que julgou procedente a impugnação de um ato de indeferimento de recurso hierárquico relativo a uma liquidação adicional de IRS. O que estava em causa era a alienação do quinhão hereditário composto tanto por bens imóveis como por bens móveis, mas neste caso todos os herdeiros alienaram os respetivos quinhões.

Nas suas alegações, no âmbito deste recurso, a AT afirmou estarmos perante uma transmissão onerosa do direito de propriedade sobre os imóveis em causa porque, “no âmbito de incidência do IRS, o legislador fiscal alarga o conceito estrito de transmissão de imóveis, tal como o faz para efeitos de IMT – vide art. 2.º, n.º 5, al. c) do CIMT”, pois o que interessa mais ao direito fiscal são as situações de facto e o seu efeito económico e, de acordo com o art. 2124.º do CC, a alienação de herança ou de quinhão hereditário está sujeita às disposições reguladoras do negócio que lhe der causa, negócio esse que foi a compra e venda, pelo que conjugando isso com as normas de direito fiscal que preveem a tributação das mais-valias, este é um caso se que enquadra nessas mesmas normas, isto é, no art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

### 3.1.3. Sentença do CAAD, de 14 de setembro de 2017

Por sua vez, no âmbito de processo intentado no CAAD, correspondente ao processo n.º 176/2017-T, com sentença proferida a 14 de setembro de 2017, em que apenas um dos herdeiros (o requerente) alienou o seu quinhão hereditário, a AT defendeu a liquidação realizada, pelo facto de ter havido consentimento por parte de todos os herdeiros na venda do imóvel (único da herança), constando na escritura como alienantes, para além de todos terem recebido a sua parte do valor da venda, tendo em conta a quota ideal de cada um, o que considerou constituir um incremento patrimonial, tributável no âmbito do art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

Ademais, alegou também que o facto de ainda não ter tido lugar a partilha da herança, tal não é impeditivo de imputar aos herdeiros os ganhos obtidos com a alienação em causa, por uma questão de cumprimento do princípio da igualdade. Isto porque, como em causa está uma herança constituída unicamente por uma parte do bem alienado, com essa alienação não existiria necessidade de fazer qualquer partilha, nem os ganhos obtidos seriam tributados, uma vez que não seriam imputados aos herdeiros, porque não houve partilha, mas antes à herança. Mas nos casos em que a herança é objeto de partilha, os herdeiros são tributados pelos ganhos obtidos com a alienação dos imóveis que herdaram.

Nesta sentença, diferentemente dos casos anteriores (e de outros processos intentados no CAAD), o tribunal arbitral decidiu pela legalidade do ato tributário, considerando que o requerente ao ter aceitado a herança e a sua quota-parte no imóvel vendido, responde pelos direitos e deveres que advêm desse direito de propriedade, e que o requerente vendeu conjuntamente com os restantes herdeiros a sua quota-parte da herança sobre aquele imóvel, o que faz enquadrar o negócio jurídico em questão no âmbito do art.10.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

### 3.2. A não tributação da alienação onerosa do quinhão hereditário composto por bens imóveis em sede de IRS e a sua sujeição a IMT

Perceber as razões que levam o STA a desconsiderar os argumentos invocados pela AT que justificam a sua decisão de tributação, como mais-valias, da alienação do quinhão hereditário, passa por entender o que é para o Direito Civil o conceito de quinhão hereditário (algo que, aliás, começámos por fazer no início deste trabalho), entender o que significa no Direito Fiscal o princípio da legalidade e da tipicidade, conhecer a categoria G de rendimentos do IRS e as suas especificidades e, por último, compreender as regras de interpretação da lei fiscal.

#### 3.2.1. O conceito de quinhão hereditário

O STA, no acórdão de 25 de novembro de 2009, bem como no acórdão de 28 de janeiro de 2015, começou por trazer à colação o que, naquele ano, foi proferido num Acórdão do STJ<sup>13</sup> e que, de resto, já referimos anteriormente: “enquanto a herança se mantiver indivisa, cada herdeiro é titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo e não a um direito individual sobre cada um dos bens que a integram”. Esta ideia está patente em múltiplos acórdãos do STJ para além de ser este o entendimento que encontramos na doutrina.

Remetendo para o que já foi exposto em relação ao conceito civilístico de quinhão hereditário, vemos que um dos grandes erros da AT, no âmbito das liquidações referidas, se prende com a interpretação do conceito de quinhão hereditário, figura do direito civil.

A AT tem identificado o direito ao quinhão hereditário com outras figuras civilísticas como o direito de propriedade e a compropriedade que, como vimos, são realidades distintas. O direito ao quinhão hereditário, que apenas existe até que seja feita partilha dos bens, não é um direito de propriedade sobre cada um dos bens em concreto que integram a massa de bens hereditários, tal como não significa que o herdeiro, mesmo enquanto se mantém o estado de indivisão da herança, tem um direito em regime de compropriedade, sobre uma parte de um imóvel que integra a herança.

---

<sup>13</sup> Ac. do STJ de 07.05.2009, proc. 08B3572, <http://www.dgsi.pt>.

Tal como faz notar o STA<sup>14</sup>, “a posição do herdeiro ou do adquirente do quinhão hereditário não é igual à do proprietário (...)”. Como referido no capítulo anterior, um proprietário goza, de modo pleno e exclusivo, dos direitos de uso, fruição e disposição da coisa. Mas enquanto não tiver lugar a partilha dos bens hereditários, que permite perceber que bens em concreto preencherão os respetivos quinhões, caracterizando-se pela entrada dos bens da herança no património dos sucessores, os vários herdeiros apenas detêm a propriedade do direito ao quinhão hereditário, e não a propriedade singular dos vários bens que são parte integrante da herança. Eles não gozam de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição dos vários bens da herança, nem mesmo em regime de compropriedade.

Aliás, como invocou o CAAD na sentença de 14 de setembro de 2017 (a que aludimos anteriormente), mesmo que ainda não tenha sido efetuada partilha, é possível dispor-se dos bens da herança (bens concretos), mas desde que essa disposição seja realizada por todos os herdeiros em conjunto<sup>15</sup>, conforme prevê o art. 2091.º, n.º 1 do CC. Se antes da partilha, para dispor de um bem da herança, é necessário o consentimento de todos os herdeiros, isso significa que nenhum dos herdeiros detém (individualmente) um direito pleno e exclusivo sobre qualquer bem da herança, ao ponto de poder usar, fruir e dispor livremente do mesmo. Como aponta LUIS FERNANDES<sup>16</sup>, antes da partilha,

*cada herdeiro não tem um direito que se refira, mesmo a título de quota, sobre os bens da herança considerados individualmente. Eles são apenas contitulares do conjunto; por isso, só coletivamente podem dispor de bens determinados e só coletivamente respondem pelos encargos da herança (...).*

Para além disso, como aduziu o CAAD na sentença a que acabámos de aludir, é certo que, tal como prescreve o art. 2050.º do CC, com a aceitação o herdeiro adquire o domínio e a posse dos bens da herança. Portanto, como já decidiu o TCA do Sul<sup>17</sup>, a aquisição sucessória só se dá após a aceitação e por força dela, e a existir aceitação, os seus efeitos, nomeadamente a aquisição dos bens hereditários, retroagem-se à data da

---

<sup>14</sup> Ac. do STA de 25.11.2009, proc. 0975/09, <http://www.dgsi.pt>.

<sup>15</sup> Daqui resulta que, estando em causa a alienação, por todos, de um bem imóvel de herança indivisa, já existirá lugar ao pagamento de mais-valias, por efetivamente terem sido todos em conjunto a alienar o direito de propriedade sobre o bem em concreto da herança. Nestes casos, é claro que se transmitiu um direito real sobre um imóvel, havendo, por isso, tributação desse negócio em sede de IRS, com base no disposto no art. 10.º, n.º 1, al. a) e nos termos do art. 19.º e 22.º, n.º 2, al. b), todos do CIRS.

<sup>16</sup> FERNANDES, Luís A.C. (2008) - *Lições de Direito das Sucessões*. 3ª ed., Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora Ld.ª, p. 361.

<sup>17</sup> Ac. do TCA do Sul de 05.11.2020, proc. 1721/16.1BELRS, <http://www.dgsi.pt>.

abertura da sucessão. Não obstante, temos de ter em conta que, existindo vários herdeiros, vamos ter dois momentos de aquisição sucessória: o primeiro é aquele que se dá antes da partilha, em que os vários herdeiros adquirem um direito ao quinhão hereditário que, como vimos, não lhes confere nenhum direito em concreto sobre determinados bens; num segundo momento, após a partilha, eles adquirem direitos individuais sobre bens determinados da herança.

É de pacífico entendimento na doutrina que a partilha tem natureza declarativa, o que quer dizer que ela apenas determina ou materializa os bens que compõem os respetivos quinhões hereditários<sup>18</sup>. Com a partilha, cada herdeiro torna-se proprietário exclusivo dos bens que lhe são atribuídos, tendo este modo de divisão do património hereditário comum eficácia retroativa, conforme dispõe o art. 2119.º do CC, o que significa que, para efeitos de aquisição desses direitos, tudo se passará como se cada um fosse o seu proprietário desde a abertura da sucessão, ou seja, desde a morte do *de cuius*.

Assim, se é verdade que o direito do herdeiro à herança na sua globalidade ou a uma quota-parte dela, não nasce apenas no momento da partilha, também não é menos verdade que é com a partilha que se transforma o direito a uma quota ideal de uma universalidade de bens, em direitos exclusivos sobre bens determinados<sup>19</sup>.

Posto isto, não consideramos certa a afirmação de que o herdeiro de uma quota-parte de um imóvel (ou, de um modo geral, de um quinhão hereditário), detém, nessa qualidade, um direito real sobre a respetiva quota-parte do imóvel uma vez que, como herdeiro, adquiriu o domínio e a posse dos bens da herança no momento da sua aceitação. No caso de quinhão hereditário composto por bens imóveis (mas o mesmo se diz para o caso de quinhão composto também por bens móveis), só com a partilha é que o herdeiro poderá passar a ser proprietário dos mesmos, pois só a partir daí é que passarão a incidir sobre os vários bens hereditários direitos individuais, passando os mesmos a “confundir-se” com o património pessoal do herdeiro<sup>20</sup>.

Também consideramos que, ao contrário do que afirmou a AT nos vários casos que abordámos, não revela a existência da titularidade do direito de propriedade sobre

---

<sup>18</sup> Vide, SOUSA, Rabindranath C. (2002) - *Lições de Direito das Sucessões*. Vol.2, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 239; e LIMA, P. de., & VARELA, A. (1998) - *Código Civil Anotado (Artigos 2024.º a 2334.º)*. Vol. VI, Coimbra: Coimbra Editora, Limitada, p. 164.

<sup>19</sup> Vide, LIMA, P. de., & VARELA, A. (1998) - *Código Civil Anotado (Artigos 2024.º a 2334.º)*. Vol. VI, Coimbra: Coimbra Editora, Limitada, pp. 195 e 196.

<sup>20</sup> SOUSA, Rabindranath C. (2002) - *Lições de Direito das Sucessões*. Vol.2, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 66.

um bem imóvel o facto de o negócio em causa – a alienação de quinhão hereditário composto por bens imóveis – ser celebrado através de escritura pública, pois trata-se de uma formalidade exigida pela lei (art. 2126.º, n.º 1 do CC), nos casos de fazerem parte do quinhão hereditário imóveis.

Não se pode esquecer que, quando aliena o seu quinhão hereditário, no fundo, o herdeiro está a alienar a posição enquanto detentor de uma quota-parte ideal numa herança indivisa, numa universalidade de bens, não podendo alienar qualquer bem em concreto, por ainda não deter sobre qualquer um deles um direito de propriedade e, por sua vez, o adquirente, como resultado desta alienação, vai passar a concorrer com os restantes herdeiros à titularidade do direito de propriedade sobre os bens da herança. Aliás, pode até acontecer que, em processo de partilha, consoante as circunstâncias do caso (como o número de herdeiros e a quantidade de imóveis existentes na massa de bens hereditários), o novo adquirente apenas receba tornas, não lhe sendo adjudicado nenhum imóvel.

Assim, não se estando, nestes termos, perante um direito real sobre imóveis, singular ou em compropriedade, este negócio jurídico – a alienação onerosa do quinhão hereditário quando integrado por bens imóveis – não se enquadra na previsão da alínea a), do n.º 1, do art. 10.º do CIRS.

### 3.2.2. O princípio da legalidade fiscal

Para além de tudo o que acabámos de referir, é preciso ter em consideração um dos princípios fundamentais do Direito Fiscal, o princípio da legalidade fiscal. Este princípio é uma concretização do princípio da segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito, que exige um mínimo de certeza, previsibilidade e estabilidade das normas jurídicas.

O princípio da legalidade fiscal apresenta duas vertentes: a vertente formal, que se prende com a atribuição do poder tributário, isto é, em saber quem tem o poder de criação dos impostos e do sistema fiscal (art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP); e a vertente material, relacionada com o princípio da tipicidade (art. 103.º, n.º 2 da CRP).

Assim, este princípio para além de garantir, na sua vertente formal, que a criação e alteração dos elementos essenciais dos impostos são matéria de reserva relativa da

competência legislativa da Assembleia da República, ou seja, depende de lei da Assembleia da República ou de decreto-lei autorizado do Governo<sup>21</sup>, na sua vertente material, prevista no art. 103.º, n.º 2 da CRP, diz-nos que para haver tributação é necessária lei<sup>22</sup> que a anteceda, é necessário que tal situação esteja tipificada na lei (princípio da tipificação), que deve determinar de forma suficiente os elementos essenciais dos impostos: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>23</sup>.

O princípio da legalidade fiscal apresenta funções garantísticas, assentes no facto de os impostos tocarem naquilo que é a esfera jurídica privada, que impõem, dessa forma, exigências mínimas de determinação da lei fiscal quanto àqueles elementos do imposto, uma vez que esta deve permitir aos contribuintes compreender e prever as atuações da AT<sup>24</sup>.

Como referido, um desses elementos é a incidência objetiva do imposto e, portanto, como nos diz CASALTA NABAIS<sup>25</sup>, “(...) a lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objetiva (...)”. Para além disso, deve definir e enumerar os casos típicos de manifestação de riqueza que se pretende atingir com cada imposto (princípio da tipicidade), embora se possam criar cláusulas residuais que abram a tipicidade e alcancem manifestações de riqueza semelhantes<sup>26</sup>.

Mas como é possível verificar ao percorrer o CIRS, não existe no mesmo uma norma de incidência objetiva que sujeite a tributação os ganhos resultantes da alienação onerosa do quinhão hereditário, quer este seja constituído por bens imóveis e/ou bens móveis. Existe uma norma que sujeita a IRS os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, mas essa norma não inclui a transmissão do quinhão hereditário que tem na sua composição imóveis, visto não estarmos perante um direito real sobre qualquer um dos imóveis que compõem a herança, mas antes perante um direito a uma quota da universalidade de bens que é a herança.

---

<sup>21</sup> Aqui também se deve entender incluído o decreto legislativo regional e o regulamento autárquico. A verdade é que a CRP também atribui poderes tributários (embora derivados) tanto às regiões autónomas (art. 227.º, n.º 1, al. i) e j) da CRP), como às autarquias locais (arts. 238.º, n.º 4 e 254.º, n.º 1 da CRP).

<sup>22</sup> Entenda-se, portanto, aqui, lei em sentido amplo.

<sup>23</sup> NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 140-142.

<sup>24</sup> DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 120-121, 145 e 157-158.

<sup>25</sup> NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 140-142.

<sup>26</sup> DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 120-121, 145 e 159-160.

### 3.2.3. A categoria G de rendimentos do IRS e o princípio da tipicidade em especial

A adicionar ao que acabámos de expor, há ainda que considerar a especialidade que a categoria G de rendimentos de IRS apresenta. Esta é uma categoria com uma racionalidade diferente das demais categorias de IRS, em que o princípio da tipicidade encontra especial afirmação.

Quando falamos da tributação do rendimento, importa ter em atenção que existem duas conceções de rendimento: rendimento-produto e rendimento-acrécimo. Razões de justiça tributária (e, portanto, de respeito pelo princípio constitucional da igualdade, para além das necessidades de financiamento do Estado) levaram a que o conceito de rendimento-acrécimo<sup>27</sup>, conceito lato de rendimento, fosse adotado pelo CIRS, em detrimento do conceito estrito de rendimento-produto<sup>28</sup>. Como se refere no preâmbulo do CIRS, o conceito de rendimento-acrécimo alarga a base de incidência do imposto, permitindo a tributação de todo o aumento do poder aquisitivo do sujeito passivo.

Nas palavras de PAULA ROSADO PEREIRA,

*Tradicionalmente uma mais-valia corresponde a uma valorização ocorrida em bens ou direitos, um ganho de carácter ocasional ou fortuito que se gera na esfera do proprietário alienante, sem que tal se verifique no contexto do desenvolvimento de uma atividade empresarial<sup>29</sup>.*

Deste modo, atendendo a esta definição, percebemos que aquele conceito de rendimento está especialmente patente na categoria G do CIRS, categoria que prevê a sujeição das mais-valias a imposto. E é precisamente por este ganho demonstrar uma capacidade contributiva do sujeito passivo que é objeto de tributação em sede de IRS.

No entanto, podemos ver que a adoção deste conceito de rendimento se encontra mitigado pelo princípio da realização, ou seja, pelo facto de as mais-valias tributáveis

---

<sup>27</sup> O conceito de rendimento-acrécimo, nas palavras de PAULA ROSADO, abrange tanto os fluxos de rendimento gerados pelos fatores de produção da titularidade do sujeito passivo, como as valorizações sofridas ao longo do ano por qualquer elemento do seu património global – vide, PEREIRA, Paula Rosado. (2022) – *Manual de IRS*. 4ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 14.

<sup>28</sup> O rendimento-produto é, nas palavras de JOSÉ DE BASTOS, o rendimento que deriva das remunerações do trabalho, juros, lucros ou rendas decorrentes de uma atividade do sujeito passivo direcionada para a sua obtenção ou de uma fonte produtora de carácter patrimonial por ele detida, sendo que uma característica deste tipo de rendimento é a tendencial regularidade na obtenção do mesmo – vide, BASTOS, J. G. X. de. (2007) – *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora, pp. 40 e 41.

<sup>29</sup> PEREIRA, Paula Rosado. (2022) – *Manual de IRS*. 4ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 226.

estarem limitadas às mais-valias realizadas, excluindo-se de tributação as mais-valias potenciais ou latentes.

Este tipo de incremento patrimonial encontra-se previsto, como dissemos, na categoria G de rendimentos do CIRS, a par de outros, e como nos diz o art. 9.º, n.º 1 e o art. 10.º, n.º 1 do CIRS, esta categoria afigura-se residual relativamente às demais.

Todavia, o CIRS não nos dá uma definição de mais-valia, apenas referindo que constituem mais-valias os ganhos obtidos em função das situações que enumera no n.º 1 do art. 10.º, ganhos esses que, por sua vez, e de uma forma genérica, correspondem à diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição.

Essa enumeração é, porém, taxativa. Assim, para além do apontado carácter residual desta categoria (apenas se tributa este tipo de rendimentos no âmbito desta categoria desde que os mesmos não sejam considerados rendimentos empresariais ou profissionais, de capitais ou prediais), ela apresenta, ao contrário de outras categorias, um carácter seletivo e restrito ao nível das mais-valias que tributa. Apenas as mais-valias previstas e enumeradas no art. 10.º, n.º 1 do CIRS podem ser alvo de tributação, tal como já assinalou o próprio STA quando disse em acórdão que “o art. 10.º, n.º 1 do CIRS, mostra o carácter seletivo da tributação das mais-valias, norma que consagra uma espécie de «*numerus clausus*» em matéria de incidência fiscal (norma de incidência negativa)”<sup>30</sup>.

Deste modo, percebemos que a extensão da incidência das mais-valias previstas no art. 10.º, n.º 1 do CIRS fica aquém da totalidade de ganhos que poderiam estar sujeitos a tributação como mais-valias. Por existirem inúmeras realidades que podem constituir mais-valias, e dada a impossibilidade de prever todas, a opção legislativa no âmbito desta categoria foi a tipicidade fechada, embora, como apontam alguns autores<sup>31</sup>, atualmente a aplicação deste princípio na construção legislativa passe pela adoção da tipicidade aberta, em detrimento da tipicidade fechada. Ou seja, esta opção de taxatividade impôs-se por razões de funcionamento e fiscalização do imposto que, de outra forma, se tornava de extrema dificuldade, para além de que, como refere RUI DUARTE MORAIS, “(...) a tributação de todas as mais-valias (...) implicaria uma intolerável devassa do património detido, em cada momento, pelos sujeitos passivos”<sup>32</sup>. Como tal, optou-se por seleccionar situações com base na sua frequência, expressão

---

<sup>30</sup> Ac. do STA de 08.03.2023, proc. 02864/16.7BEPRT, <http://www.dgsi.pt>.

<sup>31</sup> Vide, Santos, A. C. dos. – “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade*, n.º 38 (2009), 79.

<sup>32</sup> MORAIS, Rui Duarte. (2014) – *Sobre o IRS*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 101-102.

económica, facilidade de controlo do facto gerador e determinabilidade do valor tributável<sup>33</sup>. Claro que, desta forma, se deixa de fora ganhos decorrentes da alienação de certos bens, por vezes de grande expressão económica, como podem ser os casos de alienação de quinhão hereditário composto pro bens imóveis.

Assim sendo, unindo o princípio da legalidade da lei fiscal ao princípio da tipicidade especialmente patente na categoria G de IRS, percebemos que não se encontrando prevista a situação em causa em nenhuma das alíneas do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, o que significa que não pode ser alvo de tributação a título de IRS.

#### 3.2.4. A distinção entre o IRS e o IMT

No entanto, apesar de tudo o que foi dito, pode, ainda, coloca-se a seguinte questão: não teria querido o legislador alargar o sentido da norma, tal como fez no âmbito do IMT? Este foi, como tivemos oportunidade de ver, um dos argumentos utilizados pela AT para justificar a tributação em mais-valias dos ganhos obtidos com a alienação do quinhão hereditário, quando integrado por imóveis.

A resposta à questão colocada passa, assim, pela apreciação das regras de interpretação da lei fiscal.

##### 3.2.4.1. A interpretação da lei fiscal

As regras de interpretação e integração de lacunas encontram-se plasmadas no art. 11.º da LGT:

*1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.*

*3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.*

---

<sup>33</sup> Vide, PEREIRA, Paula Rosado. (2022) – *Manual de IRS*. 4ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 230.

Do primeiro número deste artigo, percebemos que se rejeitam teorias de interpretação específicas<sup>34</sup>, o que significa que as normas fiscais são interpretadas segundo as regras gerais de interpretação jurídica, sendo este o entendimento geral da doutrina. Daqui resulta que se aplicam às normas fiscais as regras do art. 9.º do CC.

Este artigo diz-nos que a interpretação da lei deve ter em conta vários elementos, que não apenas o elemento literal (a “letra da lei”), que é, todavia, o ponto de partida e o limite da interpretação. Entre eles, o elemento sistemático (a unidade do sistema jurídico), o elemento histórico (circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada) e o elemento teleológico (a finalidade da lei, o objetivo da norma).

Não obstante, compreende-se que estamos perante um ramo do Direito que apresenta as suas especificidades, pelo que o facto de se aplicarem os princípios gerais de interpretação, não prejudica a existência de algumas regras próprias, atendendo àquelas particularidades.

Uma delas prende-se, precisamente, com a utilização de conceitos de outros ramos do direito. Como refere o autor SÉRGIO VASQUES<sup>35</sup>, “o direito fiscal constitui em boa parte um *direito de sobreposição*<sup>36</sup>, disciplinando fenómenos e relações económicas aos quais se dirigem em primeira linha outros ramos do direito”. Deste modo, o art. 11.º, n.º 2 da LGT dispõe que, nestes casos, esses conceitos devem manter o seu sentido originário, exceto se outro sentido decorrer diretamente da lei, nomeadamente, nos casos em que o legislador fiscal alarga um determinado conceito do direito civil.

Uma vez aplicadas as regras do n.º 1 e 2, se mesmo assim persistirem dúvidas na interpretação de determinada norma, o n.º 3 manda atender à substância económica dos factos tributários. Vários autores<sup>37</sup> consideram este número uma concretização da teoria da interpretação económica<sup>38</sup>, entendendo uns estarmos perante um critério próprio de

---

<sup>34</sup> Como a teoria da interpretação literal, a teoria da interpretação económica ou a teoria da interpretação funcional. Vide, a este propósito, VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 305 e 306; e DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 265-267.

<sup>35</sup> VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 308.

<sup>36</sup> Sublinhado do autor.

<sup>37</sup> Vide, NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 211-213; e DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 271.

<sup>38</sup> Servindo-nos da explicação dada por SÉRGIO VASQUES, esta doutrina defende que na interpretação das leis fiscais se deve atender à substância económica dos factos tributáveis e não apenas aos elementos tradicionais de interpretação das leis, tendo em conta que o propósito das leis fiscais é onerar os

interpretação da lei fiscal<sup>39</sup> e outros perante uma norma que não consagra um particularismo metodológico<sup>40</sup>.

Entendemos que esta é uma norma residual, apenas sendo mobilizada no caso de permanecerem dúvidas após a aplicação das normas anteriores e que, portanto, não estamos propriamente perante um particularismo metodológico, ao contrário da regra do n.º 2, pois se o considerássemos, as duas normas anteriores acabariam por perder o seu sentido útil. Recorrendo às palavras de SÉRGIO VASQUES<sup>41</sup>, este n.º 3 deve ser entendido como “(...) uma chamada de atenção ao intérprete para o elemento finalístico da lei fiscal (...)”. Como afirma o autor, as normas fiscais de incidência visam uma repartição equitativa dos encargos tributários, com respeito pelo princípio da igualdade e, portanto, na interpretação das leis fiscais deve atender-se a esse mesmo princípio.

Por último, o art. 11.º da LGT, no seu n.º 4, reflete outra particularidade do Direito Fiscal, ao proibir expressamente a integração de lacunas com recurso à analogia, relativamente aos elementos essenciais dos impostos, visto que se seguíssemos, neste domínio, os princípios gerais de interpretação das leis fiscais, a analogia é um meio de preenchimento das lacunas da lei (art. 10.º do CC).

Esta proibição tem justificação no princípio da legalidade fiscal, e é precisamente por força deste princípio que consideramos defensável<sup>42</sup> que tal proibição se estenda a outros meios de colmatação de lacunas, uma vez que o mesmo impõe que a regulamentação dos elementos essenciais do imposto conste de lei, pelo que permitir ao aplicador das normas fiscais corrigir tais lacunas, por que meio fosse, colocaria em cheque aquele princípio fundamental de Direito Fiscal e atentaria o princípio da segurança jurídica<sup>43</sup>. Portanto, em caso de lacunas no âmbito dos elementos essenciais do imposto, a única forma que consideramos admissível para colmatar essa falha é a intervenção do legislador.

Posto isto, vejamos o seguinte.

---

contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva - VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 305.

<sup>39</sup> Como Ana Paula Dourado, em DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 271.

<sup>40</sup> Autores como Sérgio Vasques, em VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 309; e Casalta Nabais, em NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 211 e 212.

<sup>41</sup> VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 309.

<sup>42</sup> Seguimos aqui a posição de Casalta Nabais, em NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 214 e 215.

<sup>43</sup> Vide, NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 214 e 215; e VASQUES, Sérgio. (2011) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp. 309 e 310.

O IMT, conforme estabelece o CIMT no art. 1.º, n.º 1, é o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis que incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes desse Código, qualquer que seja o título por que se operem.

O CIMT, no seu art. 2.º, que define a incidência objetiva e territorial do imposto, estabelece, no n.º 1, que o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Neste artigo, o legislador tipifica todas as situações suscetíveis de sujeição a IMT, de forma exaustiva, pelo que tudo o que não estiver previsto neste artigo, que é bastante amplo na enumeração que faz, não está sujeito. Conforme vimos anteriormente, também aqui o princípio da legalidade da lei fiscal e o princípio da tipicidade vigoram em força.

Acontece que a norma do CIMT em cima identificada é uma norma que se revela muito parecida à norma do CIRS – o art. 10.º, n.º 1, al. a) –, que prevê a tributação em sede de IRS, a título de mais-valias, da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Mas, no caso do CIMT, na al. c) do seu n.º 5 do art. 2.º dispõe-se o seguinte:

*5- Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT, designadamente:*

*c) O excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário ou do direito à meação;*

Ou seja, neste número clarifica-se que também está sujeito a IMT a alienação de quinhão hereditário, quando em causa estiverem, obviamente, bens imóveis. Claramente no âmbito deste imposto, o legislador alargou imenso o conceito civil de transmissão do direito de propriedade, por forma a “(...) dar relevância a situações que proporcionam ao «adquirente» direitos de uso e fruição, equivalentes, do ponto de vista económico, ao direito de propriedade e suscetíveis de conduzirem, na prática, a resultados idênticos aos da transmissão (...)”<sup>44</sup> desses direitos sobre imóveis. Há, assim, uma equiparação que é feita pelo CIMT entre certas transações e a transmissão do direito de propriedade, fazendo-se prevalecer a substância sobre a forma<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> AA. VV. (2018) - Tributação do Património (IMI/IMT/IS). Vol. IV, 1ª ed., col. “Códigos Anotados & Comentados”, Porto: O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda., p. 257.

<sup>45</sup> Vide, DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 350.

Em princípio, como vimos, o conceito de transmissão do direito de propriedade sobre imóveis é igual ao que vigora no Direito Civil, de onde é originário, mas com o objetivo de evitar fugas ao imposto, acrescentou-se ao art. 2.º o n.º 5, prevendo-se, assim, situações que, embora não consubstanciem verdadeiramente uma transmissão desse direito sobre imóveis, podem acabar por ter um resultado idêntico<sup>46</sup>.

Deste modo, esta especificação tem o seu sentido, porque quem adquire um quinhão hereditário composto por um imóvel ou por vários imóveis, adquire uma posição jurídica associada, ainda que indiretamente, a esse imóvel ou imóveis, mas não adquire com isso um direito de propriedade sobre esses imóveis, tal como tivemos oportunidade de perceber, pelo que querendo o legislador tributar também estas mesmas situações que não cabem no âmbito de incidência do n.º 1 do art. 2.º do CIMT, por não estarmos perante a alienação de um direito de propriedade sobre imóveis, é importante, por questões de observância do princípio da legalidade, que as mesmas sejam tipificadas.

Portanto, no caso do IMT, o legislador não deixa dúvidas quanto à sujeição a imposto daquelas situações. A alienação onerosa de herança ou de quinhão hereditário está sujeita a IMT. Já no caso do IRS, a dúvida prende-se com a extensão do conceito de transmissão do direito de propriedade neste âmbito.

É que, em comparação, o CIRS em momento algum prevê a tributação destes casos. O CIRS na categoria G, na parte em que tributa as mais-valias (art. 10.º, n.º 1), não tem nenhum número ou alínea que preveja explicitamente, alargando o conceito de transmissão do direito de propriedade sobre imóveis, a tributação da alienação do quinhão hereditário quando constituído por imóveis. Para que fosse possível tributar, com fundamento na ligação, embora indireta, que tal negócio apresenta com imóveis, o legislador teria de o acautelar, criando uma norma de incidência idêntica à que criou no âmbito do IMT, considerando-se, assim, para efeitos fiscais, que a alienação onerosa do quinhão hereditário constituído por imóveis, se equipara à alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis e que, portanto, o conceito de quinhão hereditário (quando constituído por imóveis) tem na lei fiscal outro sentido.

Até podíamos pensar que a finalidade da lei (elemento teleológico) ao prever aquela norma das mais-valias – o art.10.º, n.º 1, al. a) –, seria tributar todas as transmissões onerosas que, direta ou indiretamente, estivessem relacionadas com

---

<sup>46</sup> Vide, NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 613.

imóveis. Mas, atendendo à especificidade que esta categoria apresenta, ao seu regime próprio, em que apenas se tributam as mais-valias expressamente previstas, tendo em conta a técnica legislativa que, em comparação, encontramos no CIMT e tendo em conta a conjugação da regras da LGT que nos dizem que o elemento literal é o ponto de partida e o limite da interpretação e que, a menos que outro sentido seja dado pelo legislador - que no caso desta norma do CIRS, não se verifica -, o sentido a dar a conceitos de outros ramos do Direito é o seu sentido originário, esse pensamento deve ser afastado. Consideramos, assim, que a finalidade da lei é tributar alienações onerosas que tenham como objeto direto ou imediato direitos reais sobre imóveis.

E mesmo que se diga que nestes casos deve haver tributação porque o que interessa mais ao Direito Fiscal, para efeitos de tributação, são as situações de facto e o seu significado económico, invocando, assim, o art. 11.º, n.º 3 da LGT, é de rejeitar tal argumento, pois como afirmou o STA nos vários acórdãos a que já aludimos neste trabalho, bem como o CAAD em sentenças sobre esta matéria, a norma do art. 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS é clara. Pela aplicação das regras de interpretação existentes no n.º 1 e 2 daquele artigo da LGT não persistem dúvidas quanto ao seu alcance que imponham a aplicação do disposto no art. 11.º, n.º 3 da LGT.

Assim, percebemos que a resposta à questão colocada anteriormente só pode ir no sentido negativo. Não se pode pensar que o legislador queria alargar o sentido de uma norma no âmbito de um imposto tal como o fez para outro imposto, pois estamos perante dois impostos diferentes, com tipologias distintas e que incidem sobre situações diferentes – o IMT é um imposto real sobre o património, enquanto o IRS é um imposto sobre o rendimento pessoal, onde, ao contrário daquele primeiro, é tida em consideração a situação económica e pessoal do contribuinte. Tal como já pontuou o CAAD em decisão referente ao tema que neste trabalho se aborda:

*(...) esta norma de incidência [o art.2.º, n.º 5, al. c) do CIMT] é referente a IMT e não releva para efeitos de tributação das mais-valias resultantes da alienação de quinhão hereditário sobre herança líquida e indivisa constituída por imóveis, não podendo esta norma de incidência em sede de IMT ser extrapolada para efeitos da sua aplicação em matéria de IRS.*

Aplicar essa norma de incidência em sede de IMT à situação em causa em sede de IRS seria fazer uma interpretação analógica ao artigo que, como sabemos, é proibida neste ramo do Direito.

Embora estejamos perante uma lacuna não intencional, que pode gerar desigualdades na tributação de manifestações de riqueza semelhantes, a verdade é que o princípio da legalidade fiscal, não permite a colmatação mesmo deste tipo de lacunas pelo aplicador da lei.

#### 3.2.4.2. A coerência do sistema fiscal

No entanto, verificamos que, assim, o legislador deixa neste âmbito um problema de coerência do sistema fiscal, princípio que exige uma certa coerência entre os vários impostos e coerência do sistema fiscal no seu todo<sup>47</sup>. É que, com isto, não se tributa a mesma situação (alinhamento do quinhão hereditário quando composto por bens imóveis) por um lado (IRS), mas tributa-se por outro (IMT).

A verdade é que este princípio existe e deve ser observado na elaboração das leis, mas não se demonstra imperativo como outros princípios fiscais, pelo que só existirá coerência se o legislador quiser.

Poderemos estar perante um caso de esquecimento do legislador, pois comparando com o que estabelece o CIMT, parece-nos que teria sentido encontrar no CIRS o mesmo tipo de previsão na categoria que tributa as mais-valias, pois tendo em conta o que sabemos serem, tudo indica que o ganho resultante da alienação onerosa do quinhão hereditário constitui uma mais-valia, um incremento patrimonial. Ademais, também nos parece injusto que o adquirente de quinhão hereditário, nestes termos, seja sempre tributado, embora a nível de IMT, mas o alienante nunca o seja, pois em ambos os casos há demonstração de capacidade contributiva.

E até porque não estaríamos, desta forma, perante um caso de dupla tributação. Como se sabe, no caso do IMT, estamos a tributar, de um modo geral, a transmissão onerosa do imóvel e o sujeito passivo do imposto é o adquirente do direito de propriedade sobre o imóvel, ou seja, no caso, o adquirente do direito ao quinhão hereditário, enquanto que no caso do IRS, o que se tributa na categoria G é o ganho que se obteve com a transmissão do direito de propriedade (ou os ganhos resultantes de outros negócios jurídicos), e o sujeito passivo é o alienante desse mesmo direito.

Para além disso, no caso em que efetivamente há alienação de direitos reais sobre imóveis, a obrigação de pagar imposto recai sobre ambos os intervenientes do negócio

---

<sup>47</sup> Vide, NABAIS, José Casalta. (2015) - *Direito Fiscal*. 8ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., p. 164.

jurídico sujeito a tributação, isto é, tanto o alienante paga IRS sobre o ganho que obteve, a título de mais-valias, como o adquirente paga IMT. Portanto, com base em tudo o que referimos, parece-nos que, por uma questão de justiça tributária e de respeito pelo princípio da coerência do sistema fiscal, o mesmo se deve verificar no caso de alienação onerosa do quinhão hereditário quando composto por imóveis.

#### **4. Planeamento fiscal abusivo?**

Quando falamos na transmissão onerosa de quinhão hereditário, este é um negócio que, no caso concreto e na sua totalidade, pode apresentar diferentes proporções.

Com efeito, o quinhão hereditário pode ser composto por um só imóvel ou por vários, e pode ser constituído apenas por bens imóveis ou por bens imóveis e bens móveis. E relativamente à quantidade de alienantes, podemos estar perante um caso em que apenas um herdeiro aliena o seu respetivo quinhão, em que vários, mas não todos, alienam o seu quinhão, ou ainda perante um caso em que todos alienam o seu quinhão hereditário. Para além disso, o número de adquirentes também pode variar, embora o mais comum seja, na hipótese de alienação do quinhão hereditário por mais do que um herdeiro, a alienação ao mesmo sujeito, como se compreende pelo maior relevo económico que tal situação apresenta.

De um modo genérico, a situação atual é esta: se há alienação onerosa do quinhão hereditário, independentemente da sua composição, o alienante não paga imposto em sede de IRS, nem o adquirente paga IMT, se não fizerem parte desse quinhão imóveis; mas se é feita a partilha dos bens e ao sujeito passivo é atribuído imóvel da herança e posteriormente este o vende, já fica sujeito ao pagamento de IRS pelos ganhos obtidos.

Estas são situações juridicamente diferentes, mas economicamente parecidas, pelo que, aqui chegados, coloca-se a questão: não se estará, com isto, a abrir uma porta ao planeamento fiscal? E não se estará a traçar uma linha ténue entre o planeamento e o abuso?

Como bem pontuou a AT nas suas alegações, que reproduzimos anteriormente, a propósito do processo intentado no CAAD<sup>48</sup>, não se estará a pôr em causa o princípio da

---

<sup>48</sup> Sentença do CAAD de 14.09.2017, proc. 176/2017-T, <http://www.caad.org.pt>.

igualdade tributária quando não se tributa em IRS estes casos, mas existindo partilha e alienando-se posteriormente o respetivo imóvel, tal facto é tributado? É que desta forma, basta não se proceder à partilha dos bens hereditário para não se ser tributado.

Tomemos como exemplo o caso do Acórdão do STA de 28 de janeiro de 2015, a que aludimos supra, em que todos os herdeiros alienam o seu quinhão hereditário ao mesmo sujeito. Como referimos, num segmento de legalidade, nenhum dos herdeiros sujeitos passivos de IRS vão ser tributados em mais-valias pela alienação do seu quinhão hereditário. A lei fiscal não o prevê e, por isso, não há tributação. Mas poderão estas situações de alienação de quinhão hereditário, apesar de estarem fora da tipicidade do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, consubstanciar casos de abuso?

Estas questões demonstram a tensão que existe entre o princípio da legalidade fiscal (e seus corolários), a evasão e a justiça na tributação.

O princípio da legalidade fiscal, tal como vimos, garante segurança jurídica ao contribuinte, na medida em que ele sabe que apenas se tributam situações que se encontrem previstas na lei. No entanto, o princípio da igualdade acaba por exigir formas de prevenção de abuso da lei fiscal e que, por vezes, haja uma ponderação do caso em concreto por forma a que se garanta justiça na tributação.

#### 4.1. O planeamento fiscal

Percebemos que a lei, como se apresenta nesta matéria, abre uma grande porta ao planeamento fiscal por parte dos contribuintes que, de facto, tendo interesse em receber algum proveito económico da herança que receberam, e ainda mais quando a mesma contém imóveis, e que ainda não foi objeto de partilha, encontram na alienação de quinhão hereditário um instrumento do direito civil que lhes permite obter ganhos relevantes que não se encontram sujeitos a imposto.

O planeamento fiscal pode traduzir-se num conjunto de comportamentos dos contribuintes, cujo objetivo é a redução, eliminação ou o diferimento temporal do imposto, ou seja, cujo objetivo é a obtenção de uma vantagem fiscal.

Estes comportamentos de planeamento fiscal podem, no entanto, ser lícitos (permitidos por lei), ou ilícitos (contra a lei). E dentro do planeamento fiscal ilícito, podemos ter comportamentos que consubstanciam um crime e outros que não

materializam qualquer crime (que, a existir abuso, parece-nos ser onde se encaixaria a situação que analisamos).

O planeamento fiscal em sentido próprio não se revela ilícito, é permitido e é até expectável. Constitucionalmente, é uma expressão da liberdade de iniciativa e organização económica e da liberdade de gestão reconhecidas às empresas, consagradas nos art. 61.º, 80.º, al. c) e 86.º, todos da CRP, e, neste sentido, é de esperar que os sujeitos passivos de imposto adotem atos e negócios jurídicos que reduzam, eliminem ou difiram temporalmente o imposto a pagar, ou seja, adotem atos fiscalmente menos onerosos.

Contudo, como nos faz notar ANTÓNIO SANTOS<sup>49</sup>, se de um lado temos aquelas liberdades constitucionalmente reconhecidas, do outro encontramos o dever fundamental de pagar impostos, corolário do princípio da solidariedade, típico de um Estado social de direito. Assim, como nos diz o autor, não sendo nenhuma daquelas liberdades absoluta, e atendendo ao princípio aludido, o planeamento fiscal por parte dos contribuintes não se pode considerar irrestrito, pelo que, “certas formas de planeamento fiscal podem ser consideradas como anti-jurídicas e, conseqüentemente, serem alvo de restrições e de sanções não criminais ou contra-ordenacionais”.

Podemos ter várias situações<sup>50</sup>: o planeamento fiscal pode resultar de um incentivo do próprio legislador que, expressamente, cria normas que excluem ou reduzem a tributação (como as isenções fiscais ou as deduções específicas), ou seja, é o próprio legislador que cria um benefício fiscal; pode resultar de opções dadas pelo legislador com consequências fiscais diferentes, sendo que pode ser a própria lei fiscal a dar essa possibilidade, ou a lei civil ou comercial, proporcionando a escolha de figuras alternativas com distintas consequências a nível fiscal; ou, ainda, pode resultar da decisão do contribuinte em não realizar o ato ou negócio que decretaria a sua sujeição a imposto ou a uma maior carga fiscal.

Portanto, a não tributação por ausência de incidência, como no caso que analisamos, pode ser o reflexo de um comportamento de planeamento fiscal do sujeito passivo.

Como vimos, em causa está uma lacuna (não intencional) no CIRS que pode dar origem a elisão fiscal, que não constitui um ilícito, mas pode situar-se naquilo a que a

---

<sup>49</sup> Santos, A. C. dos. – “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade*, n.º 38 (2009), 81.

<sup>50</sup> *Ibidem*, pp. 72 e 73.

doutrina chama de “zona cinzenta”. ANA PAULA DOURADO diz-nos que “nessa zona estão os atos ou negócios jurídicos que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria coletável”<sup>51</sup>. Estamos a falar da obtenção de uma vantagem fiscal através da utilização de atos ou negócios jurídicos atípicos.

Este fenómeno tem, no entanto, como solução as regras de interpretação da lei fiscal, ou a aplicação de cláusulas anti-abuso (gerais ou específicas).

## 4.2. O abuso

Por não ser fácil, em muitos casos, saber quando é que ainda estamos no campo do planeamento fiscal lícito ou quando é que já se está no plano da elisão fiscal, é necessário que se faça uma análise e ponderação do caso concreto.

Vimos que pela aplicação das regras de interpretação da lei fiscal o resultado é a não tributação. A regra é clara, e não se estando perante uma situação que consubstancia uma transmissão de direitos reais sobre imóveis, como é o caso da alienação do quinhão hereditário, mesmo que desse quinhão façam parte imóveis, não há tributação em IRS.

Mas será que podemos considerar que há abuso pela aplicação da cláusula geral anti-abuso do art.38.º, n.º 2 da LGT?

Esta questão coloca-se porque ao analisarmos os casos concretos, como o que acabámos de referir anteriormente, parece-nos que há algo de errado, parece que ao olharmos para o negócio na sua totalidade, incluindo o número de intervenientes e a composição do quinhão, há uma forma de poupança de imposto que se revela injusta quando comparada com os casos em que há partilha e posterior alienação, que é o processo normal de termo da comunhão hereditária.

O que dizer de situações como aquelas em que todos os herdeiros queriam vender os imóveis ou imóvel da herança a determinada pessoa e, em vez de fazerem partilha e venderem os bens partilhados, pagando, assim, imposto, vendem todos o respetivo quinhão hereditário à mesma pessoa, não pagando desta forma qualquer imposto. Poderão estar, neste caso, preenchidos os critérios da cláusula geral anti-abuso?

---

<sup>51</sup> DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A., pp.287.

### 4.3. Potencial aplicação da cláusula geral anti-abuso?

Este tipo de cláusulas surgiram da necessidade, por razões de observância do princípio da igualdade, de prevenir o abuso da lei fiscal por parte dos contribuintes, através da manipulação de formas jurídicas, pois caso fossem utilizadas formas jurídicas mais comuns que permitem chegar ao mesmo resultado económico, já seria devido imposto.

Ora, a aplicação da cláusula geral anti-abuso não opera por exclusão de partes, está antes dependente do preenchimento cumulativo de um conjunto de pressupostos muito restritos, que a AT tem de provar e fundamentar, pelo que não se verificando um deles, não há lugar à aplicação da cláusula.

Da redação atual do art. 38.º da LGT resulta:

*2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*

*3 - Para efeitos do número anterior considera-se que:*

- a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;*
- b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.*

Podemos dizer, pela leitura deste artigo que, essencialmente, para que possa ser aplicada esta cláusula é necessário que se verifique o preenchimento de dois pressupostos (ao contrário da redação antiga, em que podíamos identificar três pressupostos): estarmos perante uma construção ou série de construções cuja finalidade principal ou uma das finalidades principais seja obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável; e tais construções ou série de construções tenham sido realizadas com abuso das formas jurídicas utilizadas ou não sejam consideradas genuínas.

Relativamente ao primeiro pressuposto temos de ter em conta o seguinte: quando a lei fala em construções ou série de construções, inclui-se apenas um ato ou vários atos jurídicos, ou até atos não jurídicos, e ainda atos preparatórios ou de consumação de negócios jurídicos; depois, apenas se exige que a poupança fiscal seja um dos motivos e não o principal motivo, incluindo-se no termos “vantagem fiscal”, a eliminação, redução ou diferimento temporal do imposto e ainda a obtenção de um benefício fiscal ou de um reembolso.

Já no que concerne ao segundo pressuposto, é necessário averiguar se a razão de ser da forma jurídica ou instituto utilizado foi frustrada. Temos de analisar as razões jurídicas e fiscais ou não fiscais, os fundamentos de tal operação. Houve abuso na forma jurídica utilizada? Qual a razão de ser do instituto em causa?

A aplicação desta norma depende, como se percebe, dos contornos do caso concreto, e só comprovando que se preenchem os seus critérios haverá tributação de acordo com as normas aplicáveis ao negócio ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas (art. 38.º, n.º 2 da LGT).

## 5. Conclusão

Entendemos que um herdeiro de herança indivisa não pode alienar onerosamente quaisquer direitos reais sobre imóveis da herança, porque não tem, nem nunca teve, direitos individuais sobre eles, não se gerado, assim, na sua esfera jurídica um facto tributário sujeito a IRS.

Assim, exclui-se do âmbito de incidência da categoria G de IRS a alienação onerosa do quinhão hereditário composto por bens imóveis, pois nesta categoria apenas se tributam alienações onerosas cujo objeto direto seja um direito real sobre bens imóveis. E mesmo que o quinhão hereditário seja constituído por outros bens que não imóveis, também nestes casos não há lugar a tributação em sede de IRS, no âmbito da categoria G, pois o art. 10.º do CIRS não prevê a tributação da alienação do quinhão hereditário, independentemente dos bens por que é composto.

Consideramos que para que seja possível tributar em sede de IRS a alienação onerosa do quinhão hereditário composto por bens imóveis, da mesma forma que se tributa no âmbito do IMT (embora do lado do adquirente), seria necessária uma intervenção do legislador nesse sentido, passando-se, assim, a tipificar esses casos, por forma a cumprir o princípio da legalidade fiscal, que impõe que a tributação seja baseada em lei que a anteceda e que proíbe que um contribuinte pague imposto com base em situações factuais que não se encontram previstas na lei.

Parece-nos que se justificaria uma tal intervenção pelos vários motivos que fomos apontando ao longo do nosso estudo. E justifica-se que apenas se preveja a tributação da alienação onerosa do quinhão hereditário quando composto por imóveis (e já não quando composto por outro tipo de bens), pela expressão económica que, na maior parte dos casos, apresenta e pela maior facilidade que existe na determinação do valor a tributar (por constarem de registo público).

Para além disso, deste forma evitar-se-iam potenciais situações de fuga e evasão ao pagamento de imposto, uma vez que ao não se prever a tributação destas situações, basta aos herdeiros não procederem à partilha da herança para ficarem exonerados do pagamento de IRS sobre os futuros imóveis que venderiam.

A verdade é que a lei, nos termos em que se apresenta até à data, não permite essa tributação, pelos motivos que referimos ao longo deste trabalho, mas parece-nos que uma intervenção legislativa no sentido de prever a tributação, em sede de IRS, a título de mais-valias, da alienação onerosa do quinhão hereditário, quando composto por bens

imóveis, se afigura necessária, adequada e proporcional. Tal intervenção permitiria uma maior igualdade tributária destes casos, por se passar a tributar duas situações iguais, mas em esferas jurídicas diferentes, por em ambos os casos tal situação ser demonstrativa de capacidade contributiva por parte do contribuinte.

Atualmente, a única alternativa que a lei nos deixa em relação àqueles casos que aparentam evidenciar uma situação de abuso é a possível aplicação da cláusula geral anti-abuso, prevista no art. 38.º, n.º 2 da LGT, mas tal depende da prova e fundamento pela AT do preenchimento dos seus apertados requisitos.

## 6. Referências Bibliográficas

AA. VV. (2018) - *Rendimento - Tributação e Incentivos (IRS/IRC(EBF/CFI)*. Vol. II, 1ª ed., col. “Códigos Anotados & Comentados”, Porto: O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda.

AA. VV. (2018) - *Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA)*. Vol. III, 1ª ed., col. “Códigos Anotados & Comentados”, Porto: O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda.

AA. VV. (2018) - *Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed., col. “Códigos Anotados & Comentados”, Porto: O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda.

BASTOS, J. G. X. de. (2007) – *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.

DOURADO, Ana Paula. (2018) - *Direito Fiscal: lições*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A.

FALCÃO, M., & SERRA, M. D. P. (2016) - *Direito das Sucessões - da teoria à prática*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

FERNANDES, Luís A.C. (2008) - *Lições de Direito das Sucessões*. 3ª ed., Lisboa: Quid Juris? - Sociedade Editora Ld.ª.

Fonseca, J. M. - “Herança indivisa – sua natureza jurídica. Responsabilidade dos herdeiros pelas dívidas da herança”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 46 – Vol.II (1986).

LEITÃO, Luís M. (1999) - *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina.

LIMA, P. de., & VARELA, A. (1998) - *Código Civil Anotado (Artigos 2024.º a 2334.º)*. Vol. VI, Coimbra: Coimbra Editora, Limitada.

Marques, J. P. R. – “Direito de preferência na aquisição de quinhão hereditário exercido por cessionário de quinhão da mesma herança”, *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, v.95 n.2 (2019).

MORAIS, Rui Duarte. (2014) – *Sobre o IRS*. 3ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A.

NABAIS, José C. (2000) - *Direito Fiscal*. 1ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A.

PEREIRA, Manuel H.F. (2023) - Fiscalidade. 7ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A.

PEREIRA, Paula Rosado. (2022) – Manual de IRS. 4ª ed., Coimbra: Edições Almedina, S.A.

PRATA, Ana (1995) - Dicionário Jurídico. 3ª ed., Coimbra: Livraria Almedina.

Santos, A. C. dos. – “Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, Fiscalidade, n.º 38 (2009).

SOUSA, Rabindranath C. (2002) - Lições de Direito das Sucessões. Vol.2, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora.

TELLES, Inocêncio Galvão. (1991) - Direito das Sucessões - Noções Fundamentais. 6.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, Lda.

VASQUES, Sérgio. (2011) – Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

Vilela, F. R. - “Partilha de heranças: consequências tributárias”, Cadernos de Justiça Tributária, nº30 (2020).

## **7. Jurisprudência**

Acórdão do STJ, processo n.º 453/96, de 04 de fevereiro de 1997.

Acórdão do STJ, processo n.º 08B3572, de 07 de maio de 2009.

Acórdão do STJ, processo n.º 2752/07.8TBTVD.L1. S1, de 09 de fevereiro de 2012.

Acórdão do STJ, processo n.º 680/2002.L1.S1, de 29 de março de 2012.

Acórdão do STJ, processo n.º 2862/08.4TBMTS.P1.S1, de 17 de maio de 2016.

Acórdão do STA, processo n.º 0975/09, de 25 de novembro de 2009.

Acórdão do STA, processo n.º 0450/14, de 28 de janeiro de 2015.

Acórdão do STA, processo n.º 02864/16.7BEPRT, de 08 de março de 2023.

Acórdão do TCA do Sul, processo n.º 1721/16.1BELRS, de 05 novembro de 2020.

Sentença do CAAD, processo n.º 176/2017-T, de 14 de setembro de 2017.

Sentença do CAAD, processo n.º 247/2022-T, de 23 de dezembro de 2022.