

# CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

## EDITORIAL

Em 5 de junho de 2018, no Jornal Oficial da UE L 139, era publicada a DAC (Directive for Administration Cooperation) 6, de 25 de maio de 2018 (data da sua adoção pelo Conselho ECOFIN), a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

Julga-se ter assim ficado concluído o atribulado processo de sucessivas e quase sobrepostas alterações à Diretiva “mãe” da cooperação administrativa, a 2011/16/UE, embora falte ainda, no plano interno, a sua transposição, que deverá ocorrer até ao final de 31 de dezembro de 2019, tendo em vista a aplicação das respetivas disposições a partir de 1 de julho de 2020.

Quem ler apenas o título da DAC 6 pouco ou nada ficará a entender quanto ao seu conteúdo. Mas se se disser que, na gíria, ela ficou conhecida pela “diretiva dos intermediários de planeamento fiscal”, o mistério começa a esclarecer-se. E se se acrescentar que se trata de impor a obrigação de comunicar “esquemas de planeamento fiscal agressivo”, aqui designados por “mecanismos transfronteiriços” - em rigor terminológico talvez devam qualificar-se transfronteiras, porque “transfronteiriço” apenas abrange países com fronteiras comuns e o objeto da diretiva não contempla apenas estes - tomando-se como tais os relativos a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro, então o mistério fica completamente esclarecido.

Desenganjem-se, porém, os que pensarem que “já sabem a matéria”, até porque nela Portugal foi pioneiro. Desde os “conceitos”, ao “âmbito de aplicação e condições relativas à troca automática de informação obrigatória sobre mecanismos transfronteiriços a comunicar”, às “características-chave” que até constam de um Anexo, a temática é tudo menos atrativa.

Leitura (preventiva) que se aconselha para noites de insónia.

## SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA PARTILHA COM TORNAS: DECLARATIVA OU CONSTITUTIVA?

**1.** Cedo a DGCI, através da DS do IRS tomou posição pública sobre o assunto. Pela Circular n.º 21/92, de 19 de outubro, divulgou o entendimento, superiormente sancionado, de harmonia com o qual “*O momento de aquisição dos bens por sucessão ‘mortis causa’ é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior aos da sua quota ideal*”.

**2.** Há de fazer-se a justiça de presumir que nos estudos conducentes à declaração de tal entendimento se considerou o facto de já o Imposto Municipal da Sisa sujeitar a este imposto, a “aquisição ex novo”, por via das tornas que pagava aos restantes, o herdeiro “adquirente” de bens superiores aos do valor da sua quota ideal.

**3.** Todavia, há de ter-se ponderado que os efeitos dessa “aquisição” se reconduziam à SISA, como hoje se reconduzem ao Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), por uma questão de pragmatismo. Tratou-se de uma opção legítima do legislador dos respetivos impostos.

**4.** E que sendo o IRS, na sua essencialidade, um imposto tributário de conceitos civilistas, não havia necessidade de o complicar com conceitos próprios de outros impostos como, por exemplo, o conceito de transmissão.

**5.** Veio depois, na Lei Geral Tributária, fixar-se, sob forma de lei, que *A Administração Tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias* (art. 68.º-A, n.º 1). E não se distinguiu então se o preceito apenas cobria as orientações genéricas posteriores ou se aplicava também às que se encontravam vigentes. Pelo que havia de aplicar-se a todas, entre elas as que constavam da Circular 21/92, até hoje não revogada.

**6.** Sucede, porém, que, antes ou depois da entrada em vigor do artigo 68.º-A da LGT, não se sabe bem, a Administração Tributária considerou-se desvinculada da orientação genérica constante da Circular 21/92 e passou a agir como se a partilha com tornas tivesse, para efeitos da determinação do momento de aquisição de um bem herdado e atribuído em partilha, tendo o seu titular pago tornas, uma natureza “mista”: meramente declarativa, e com efeitos retroativos, para o equivalente ao seu quinhão hereditário; constitutiva, sem efeitos retroativos, para o equivalente ao excesso do quinhão hereditário.

**Exemplificando:** Se os herdeiros A e B partilharam, em 2.1.2001, o imóvel Y herdado por morte do irmão C, ocorrida em 2.1.1988 e o imóvel foi integralmente atribuído a A, pagando este a B tornas pelo excesso, a Administração Fiscal, desconsiderando a doutrina da Circular 21/92, entendeu que B adquiriu 50% do imóvel Y em 2.1.1988 e 50% do mesmo imóvel em 2.1.2001. Não obstante, no Registo Predial, de acordo com a norma civil, a data da aquisição ser uma e se reportar a 2.1.1988. Daqui resulta que se B tivesse alienado em 2017 o imóvel Y, segundo, não o entendimento, mas a atuação da Administração Fiscal, o ganho porventura obtido com essa alienação poderá cair na incidência da Categoria G de IRS quanto a 50% do imóvel.

**7.** E a questão começou a chegar aos tribunais. Onde se verifica não existir uniformidade de pronúncia. Uma oposição de julgados já foi julgada inexistente, não por não estar em causa um entendimento inconciliável quanto à

## Novas Fiscais

### **Decreto-Lei n.º 52/2018, de 25/06**

- Altera o Registo Nacional de Pessoas Coletivas e cria a certidão online das Pessoas Coletivas.

### **Portaria n.º 176/2018, de 20/6**

- Portaria que altera a Portaria n.º 1451/2002, de 11 de novembro

### **Portaria n.º 166/2018, de 8/06**

- Portaria que procede à alteração das instruções de preenchimento do anexo regularizações do campo 40 que fazem parte integrante da declaração periódica de IVA, aprovada pela Portaria n.º 221/2017.

### **Resolução do Conselho de Ministros n.º 71/2018, de 4/06**

- Autoriza a Autoridade Tributária e Aduaneira a proceder à aquisição de um modelo de licenciamento empresarial para o software e serviços de suporte da sua infraestrutura.

### **Portaria n.º 333/2018, II Série, de 4/06 - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais**

- Portaria que cria a comissão de acompanhamento dos trabalhos da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de apuramento dos coeficientes técnico-económicos por setor e ramo de atividade para determinação da matéria coletável de IRC.

### **Portaria n.º 159/2018, de 1/06**

- Portaria que procede à alteração à alínea a) do artigo 1.º e ao n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio, que define os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deva ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes.

*questão fundamental de direito*, mas por resultar do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes (Ac. STA n.º 01282/12, de 05-06-2013).

**8.** Todavia, mais tarde ou mais cedo, haverá um acórdão para uniformização de jurisprudência, instrumento que, todavia, já teve mais utilidade do que aquela que agora lhe é atribuída. Os valores da certeza e da segurança jurídicas parece estarem em decadência, em favor do primado do livre arbítrio individual. Vejamos:

**9.** O CAAD, na sua Decisão Arbitral n.º 56/2013-T, de 11 de novembro, aderiria, se fosse o caso – que parece não ter sido – à tese do efeito declarativo da partilha com tornas, acompanhando, embora omitindo, a Circular 21/92.

**10.** O TCAS, no Acórdão de 07-06-2018, Proc. n.º 5/09.6BESNT (09918/16), adere à tese da natureza constitutiva da partilha na parte em que nesta hajam sido pagas tornas, chamando à colação que *“na jurisprudência deste TCAS tem vindo a formar-se o entendimento de que, não obstante o carácter declarativo da partilha, para efeitos tributários, ela assume-se como facto constitutivo na parte em que as adjudicações excedam o valor do quinhão hereditário, ou seja, no referente a bens e direitos que passem para a titularidade dos herdeiros além dos necessários ao preenchimento dos respetivos quinhões”*.

**11.** O TCAS invoca em seu apoio a doutrina do Acórdão de 24-09-2015, proc. n.º 07881/14, do mesmo Tribunal. Nota-se, contudo, a total falta de referência à Circular n.º 21/92 e à norma da LGT que prevê a vinculação da Administração Fiscal às orientações genéricas por ela divulgadas.

**12.** Por seu turno, o STA tem jurisprudência firmada sobre o efeito declarativo da partilha, não fazendo qualquer distinção entre “efeitos civis” e “efeitos tributários”. É o caso do Acórdão de 07-03-2018, Proc.º n.º 0917/17, aí se considerando que *“A impugnante adquiriu o bem que vendeu no momento em que ocorreu o decesso da pessoa de quem o herdou, sem que tal sofra qualquer alteração por a partilha da herança ter decorrido em momento posterior, ou pela circunstância de nessa partilha lhe ter cabido o bem cujo valor excedia a sua quota hereditária”*.

**13.** É também o caso do Acórdão de 26-10-2016, Proc. n.º 053/15, onde não apenas se adere à tese da natureza declarativa da partilha com tornas, chamando-se à colação o Acórdão de 17-10-2012, Proc. n.º 0583/12, onde fundamentadamente ela é defendida, como afirma categoricamente a vinculação da Administração Fiscal à interpretação das normas tributárias veiculada pelas orientações genéricas constantes das suas circulares.

**14.** Considerando, pois, o disposto nos artigos 2119.º e 2050.º, n.º 2, do Código Civil, parece decisivo o que, a propósito da natureza jurídica da partilha da herança, se escreveu no Parecer emitido no Proc. n.º R.P. 222/2010 SJC-CT do Instituto dos Registos e do Notariado:

*“Ora, ter a partilha eficácia retroactiva é, no dizer de Antunes Varella e Pires de Lima (CC, Anotado, Vol. VI, pp. 195 e 196), uma coisa que basta para condenar a ideia (de raiz romanista) de que só com a partilha nasce o direito do herdeiro sobre a coisa hereditária.*

*Mas daqui também se não pode inferir que a partilha possui um efeito puramente declarativo ou recognitivo, como se o direito exclusivo do herdeiro sobre coisa certa e determinada da herança existisse, com contornos imutáveis, desde o momento da morte do de cuius.*

*O direito do herdeiro sobre a herança existe desde o momento da abertura desta, que tem lugar no momento da morte do seu autor, precedendo, portanto, o momento da partilha, que é o modo de pôr termo à universalidade-herança.*

*Mas se é certo que a partilha não é um negócio atributivo ou constitutivo do direito também não constitui um acto meramente declarativo ou recognitivo, tratando-se antes de um verdadeiro acto modificativo ou de conversão.*

*Como também ensina Oliveira Ascensão, a partilha é um acto modificativo, visto que altera situações jurídicas pré-existentes. Em lugar do direito não exclusivo sobre a totalidade da herança, cada um dos herdeiros fica a ter um direito exclusivo sobre determinados bens dessa herança (...).*

*De todo o modo, o direito, após a partilha, é o mesmo que existia antes das modificações. A lei, através da técnica da retroactividade, resolve a questão já que considera que cada um dos herdeiros é, desde a abertura da sucessão (vd. o disposto no artigo 2031.º do Código Civil). Sucessor único dos bens que lhe foram atribuídos (...).*

*Por conseguinte, cada herdeiro adquire os bens do seu lote diretamente do autor da sucessão, tudo se passando como se esses bens, e apenas esses, tivessem sido desde sempre seus”*.

**15.** Mesmo que tenha pago tornas aos restantes herdeiros, acrescentaremos nós, convictamente e para que não restem dúvidas, esperando que a jurisprudência cumpra o papel de uniformização que lhe compete, pondo cobro à incerteza e insegurança jurídicas que têm rodeado este tema, quanto a nós desnecessariamente, atenta a orientação assertiva que cedo foi dada pela hoje AT.