

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

IMPOSTO DO SELO APLICADO À SUCESSÃO HEREDITÁRIA

Ana Margarida Fernandes Costa

Lisboa, janeiro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

IMPOSTO DO SELO APLICADO À SUCESSÃO HEREDITÁRIA

Ana Margarida Fernandes Costa (20160348)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Jesuíno Alcântara Martins, Especialista.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof.^a Doutora Clotilde Palma

Arguente _____ Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa

Vogal _____ Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, janeiro de 2019

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Agradeço a Deus por me ter dado coragem e força para percorrer este caminho, e por me ter ajudado a nunca desistir deste objetivo.

Aos meus pais e irmão por me terem proporcionado a continuidade dos meus estudos, assim como toda a paciência, compreensão, apoio e orgulho demonstrados ao longo deste percurso.

Ao Nelson, por toda a preocupação, companheirismo, incentivo e paciência para comigo nesta etapa, e por estar sempre a meu lado.

A todos os meus amigos que ao longo deste período compreenderam e aceitaram a minha ausência, e por me terem encorajado a seguir em frente.

À Dra. Maria de Lourdes Boucinha, pelos conhecimentos que me transmitiu e por me incentivar a fazer sempre mais e melhor.

Ao Dr. Jesuíno Alcântara Martins, não só por ter concordado com o meu convite para me auxiliar na realização desta dissertação, mas também pela disponibilidade e apoio demonstrados ao longo deste percurso, e pela partilha dos seus conhecimentos comigo.

A todos os Professores, tanto da licenciatura como do mestrado, por terem contribuído para o meu desenvolvimento tanto a nível pessoal como intelectual, assim como a todos os meus colegas que me acompanharam neste caminho, e ainda ao ISCAL por me acolher durante estes 5 anos.

A todos, muito obrigada.

Resumo

Esta dissertação incide sobre o imposto do selo aplicado à sucessão hereditária, uma vez que a incidência deste imposto recai, entre outros elementos, sobre as transmissões gratuitas.

Muitas vezes são detetados comportamentos obsoletos por parte dos contribuintes, aquando da realização de atos imprescindíveis, quando em causa estão sucessões *mortis causa*. E com eles advém o desafio de tentar eliminar esse tipo de hábitos, implementando as novas normas e os novos comportamentos.

Um dos maiores estímulos à realização desta dissertação, foi precisamente a tentativa de relacionar as normas desatualizadas, mas que permaneceram no ordenamento jurídico português durante um longo período de tempo, com as normas em vigor, de modo a que fosse possível entender os comportamentos muitas vezes demonstrados.

Assim sendo, serão relacionadas duas matérias que por muito independentes que possam parecer, não podem ser estudadas separadamente. Por esta razão, será realizada uma abordagem tanto ao nível do Direito das Sucessões como ao nível do Imposto do Selo. No entanto, esta abordagem será composta por uma comparação entre estas duas matérias, em primeiro lugar será apresentado o Direito das Sucessões em vigor atualmente e a comparação com o Direito das Sucessões ao tempo do Código de Seabra, em segundo lugar será apresentada a comparação entre o Imposto do Selo em vigência e o Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Palavras-chave: Imposto do selo; Sucessão hereditária; Herdeiro, cabeça de casal, Direito das Sucessões; Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Abstract

This dissertation focuses on the stamp duty applied to hereditary succession, once the incidence of this tax falls, among other elements, on free transfers.

Often obsolete behavior is detected by taxpayers, when performing essential acts, when in question are successions *mortis causa*. And with them comes the challenge of trying to eliminate these kinds of habits, implementing the new norms and new behaviors.

One of the greatest incentives for this dissertation was precisely the attempt to relate the outdated norms, but they remained in the Portuguese legal system for a long period of time, with the rules in force, so that it was possible to understand the behaviors many times demonstrated.

Therefore, two subjects will be related, which, however independent they may appear, can't be studied separately.

For this reason, an approach will be taken both at the level of the Law of Succession and at the level of Stamp Duty.

However, this approach will be composed of a comparison between these two matters, firstly will be presented the Law of Succession currently in force and the comparison with the Law of Succession at the time of the Code of Seabra, secondly will be presented the comparison between the Stamp Duty in force and the Tax on Successions and Donations.

Keywords: Stamp duty; Hereditary succession; Heir, head couple, Succession Law; Tax on Succession and Donations.

Índice

1.	Introdução	1
2.	O Direito das Sucessões	3
3.	Abordagem histórica	6
3.1.	O Código Civil de 1867	6
3.2.	O Código Civil de 1966	7
3.3.	O Código Civil de 1977	9
3.4.	Das sucessões em geral	11
3.5.	Abertura da sucessão e chamamento dos herdeiros e legatários ...	15
3.5.1.	Incapacidade por indignidade	17
3.5.2.	Deserdação	21
3.5.3.	Direito de representação	22
3.6.	Aceitação e repúdio da herança	25
3.7.	Administração da herança	27
3.8.	Partilha da herança	30
3.8.1.	Colaçoão	37
3.8.2.	Efeitos da partilha	39
3.8.3.	Impugnação da partilha	39
3.9.	Alienação da herança	40
3.10.	A sucessão legítima	41
3.11.	A sucessão legitimária	48
3.12.	Sucessão testamentária	51
3.12.1.	Direito de acrescer	59
4.	O Imposto do Selo	60
4.1.	A evolução do imposto do selo	61

4.2.	Incidência objetiva	63
4.3.	Incidência subjetiva	65
4.4.	Territorialidade	67
4.5.	Nascimento da obrigação tributária	67
4.6.	Isenções	68
4.7.	Valor Tributável.....	70
4.8.	Taxas.....	73
4.9.	Liquidação.....	76
4.10.	Participação	78
4.11.	Pagamento	84
4.12.	Tabela Geral do Imposto do Selo	86
5.	Análise de Decisão Arbitral	87
5.1.	O pedido	87
5.2.	A causa de pedir.....	89
5.3.	Alegações das partes.....	89
5.4.	Apreciação das questões que ao Tribunal Arbitral Singular (TAS) cumpre solucionar.....	93
5.5.	Conclusão	96
6.	Conclusão.....	97
	Referências Bibliográficas.....	99

Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CN – Código do Notariado

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRC – Código de Registo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

CRP – Código de Registo Predial

CS – Código de Seabra

CSISSD – Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

DPA – Documento Particular Autenticado

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IGCP - Instituto de Gestão do Crédito Público

IMT - Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IS – Imposto do Selo

LGT – Lei Geral Tributária

PPA – Pedido de Pronúncia Arbitral

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RJPI – Regime Jurídico do Processo de Inventário

TAS – Tribunal Arbitral Singular

TGIS – Tabela Geral do Imposto do Selo

1. Introdução

A presente dissertação tem como objeto o estudo do Imposto do Selo (IS) respeitante à sucessão hereditária.

Tendo em conta que o imposto do selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, é patente a necessidade de analisar as maiores alterações em termos legislativos que o mesmo já atravessou e que vieram proporcionar não só mudanças quanto à possibilidade de fuga fiscal por parte dos contribuintes, mas também um alívio na carga fiscal dos mesmos no que respeita às modificações que ocorreram em sede de isenções.

Crê-se que esta matéria tem uma grande relevância, não só em termos científicos como também em termos de prática empresarial. Embora este imposto tenha vindo a ser alvo de mudanças, o mesmo raramente tem sido objeto de investigação em termos científicos. Para além do seu contributo científico, considera-se que a presente dissertação irá contribuir para a criação de um vínculo entre os elementos teóricos e os elementos práticos que tantas vezes se cruzam no quotidiano dos profissionais da área jurídico-fiscal.

Ao longo deste estudo, temos como objetivos a realização de um enquadramento teórico relativamente ao Direito das Sucessões e ao imposto do selo, o desenvolvimento de conceitos ao nível de heranças e testamentos, uma análise detalhada à estrutura do sistema de tributação do imposto em causa e ainda a demonstração do importante papel que o imposto do selo desempenha na carga fiscal a que os contribuintes estão sujeitos em sede de transmissões gratuitas, provenientes das sucessões por morte.

De modo a cumprir os objetivos enunciados, é aplicada uma metodologia que permite uma análise do quadro legislativo nacional relativamente ao imposto do selo, ao longo do tempo. Para isso, toda a investigação será realizada tendo por base legislação e jurisprudência nacional, terminando o estudo com a apresentação de um caso concreto, sustentado por uma decisão arbitral.

O presente estudo encontra-se organizado através de uma estrutura que o divide em sete capítulos, que permite a análise do Direito Civil e do Imposto do Selo separadamente, sendo certo que será analisada jurisprudência, que contribuirá para interligar estas matérias, que à partida podem parecer distantes, mas que depois de analisadas permitem perceber a importância que cada uma tem na esfera da outra.

Em primeiro lugar, é realizada uma breve exposição do tema a analisar, sendo ainda delineados os objetivos a cumprir e ainda a metodologia aplicada ao longo do estudo.

No segundo capítulo, é realizada uma breve abordagem ao Direito das Sucessões, incluindo o conceito deste ramo de Direito Civil e uma breve análise ao fenómeno sucessório.

O terceiro capítulo ocupa-se do estudo de direito comparado entre as diferentes alterações sofridas pelo Código Civil, nomeadamente as ocorridas em 1867, 1966 e 1977. Para além do referido, é ainda neste capítulo realizada uma análise ao quadro legislativo nacional, no que respeita ao Direito das Sucessões, sendo analisado o Livro V do Código Civil, ao mesmo tempo que são apresentadas as principais semelhanças e diferenças entre o atual quadro e os anteriores. Para que esta análise fosse possível, dividiu-se a mesma por vários títulos, nomeadamente: das sucessões em geral; a abertura da sucessão e chamamento dos herdeiros e legatários; a aceitação e repúdio da herança; a administração da herança; a partilha da herança; os efeitos da partilha; a alienação da herança; a sucessão legítima, legitimária e testamentária.

O capítulo quatro é destinado ao Imposto do Selo, começando por revelar-se um enquadramento deste imposto, seguindo-se a análise da sua evolução. Assim sendo, é realizado um percurso em torno de todos os elementos que constituem este imposto em sede de transmissões gratuitas, designadamente: a incidência objetiva e subjetiva; a territorialidade do imposto; o nascimento da obrigação tributária; as isenções; o valor tributável; as taxas aplicáveis; a fase de liquidação; a participação; o pagamento e por último a Tabela Geral do Imposto do Selo. O referido percurso levará à compreensão das alterações sofridas pelo IS ao longo do tempo, sendo estabelecida a comparação entre o Imposto do Selo atual e o antigo imposto sobre as sucessões e doações.

O quinto capítulo destinado à análise de uma decisão arbitral que permitirá estabelecer uma conexão entre a componente teórica e a aplicação prática deste imposto, estando em causa uma decisão bastante abrangente ao nível das problemáticas contra as quais os contribuintes e os profissionais muitas vezes se debatem. Esta análise dividir-se-á pelo pedido, a causa de pedir, as alegações das partes, a apreciação das questões que ao tribunal cumpre solucionar e a conclusão.

O sexto capítulo será preenchido por uma conclusão sintetizada, resultante do presente estudo.

2. O Direito das Sucessões

Para uma melhor percepção do posicionamento do Imposto do Selo em sede de sucessão hereditária, torna-se imprescindível promover um breve enquadramento do Direito das Sucessões, nomeadamente no que respeita ao fenómeno sucessório, incluindo as suas particularidades não só quanto às fases que o compõem, mas também no que respeita às diferentes espécies de sucessão legal, incluindo nesse breve enquadramento as heranças assim como os testamentos, inclusão esta motivada pela relevância destas figuras jurídicas em sede de Imposto do Selo e por, tal como defendem Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p.26), ser um imposto que detém «[...] um grande interesse teórico, cuja aplicação prática exige o domínio da técnica de difícil aprendizagem e de largos conhecimentos de direito civil aplicável».

Este enquadramento será seguido de uma contextualização não somente jurídica, mas também histórica, de modo a que seja possível apresentar as diferenças entre os regimes jurídicos que ao longo do tempo têm regido a sociedade portuguesa. Isto porque se crê, que só tendo como base desta dissertação a referida abordagem histórica, será possível alcançar o objetivo principal da mesma, ou seja, perceber a influência do Imposto do Selo em sede de sucessão hereditária ao longo do tempo, apresentando simultaneamente as diferenças em termos de tributação deste imposto.

Quanto ao necessário enquadramento do Direito das Sucessões, note-se que este é um ramo de Direito Civil, marcando a sua posição no Livro V do Código Civil (CC) vigente.

Torna-se árdua a tarefa de tentar atribuir um conceito simples, mas disciplinado, do Direito das Sucessões e dos demais institutos que este ramo do direito civil acolhe.

Nas palavras de Pamplona Corte-Real (2011, p. 115):

[...] a Ciência do Direito confronta-se com ela própria. É que a dogmática jurídica sentiu uma discutível necessidade de criar conceitos e institutos próprios – como se a Ciência do Direito não pudesse assumir-se por via de uma linguagem comum – gerando uma teia de instrumentos formais com os quais tudo procura explicar, ou nos quais tudo procura enquadrar.

Defendendo o entendimento do Professor Carlos Pamplona Corte-Real, e não querendo correr o risco de atribuir um conceito a uma figura jurídica, que não lhe faça justiça, julga-

se que será mais vantajoso apresentar os conceitos estritamente necessários, para um melhor entendimento da perspectiva que se pretende demonstrar.

Através desta análise, entende-se como necessária a inclusão do conceito de Direito das Sucessões de modo a enquadrar este estudo, optando por partilhar a perceção de Queiroga Chaves (2008, p.23) que classifica o Direito das Sucessões como «o conjunto de normas jurídicas que têm por objeto a regulamentação de um tipo especial de relações sociais que se verificam à morte de alguém impondo a necessidade de determinar o destino a atribuir ao património do falecido».

Nos termos do artigo 2024º do CC, é possível descobrir a noção de sucessão providenciada pelo legislador, que define sucessão como «o chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam».

Através desta norma, é possível apurar que a sucessão apenas tem início com a morte do *de cuius*, sendo por isso mesmo o pressuposto essencial da sucessão denominada de *mortis causa*. Para além disso, é perceptível que quando uma pessoa morre, é iniciado o fenómeno sucessório uma vez que nos termos do artigo 68º, nº 1, do CC a personalidade jurídica cessa, no entanto, as suas relações jurídicas não se extinguem, sendo posteriormente adquiridas por outro titular, titular esse que será chamado à sucessão nos termos do artigo 2024º do CC.

De acordo com o entendimento demonstrado por Queiroga Chaves (p.24) a regulamentação da sucessão por morte é justificada por três fatores: a necessidade de determinar o destino a dar ao património; o corolário do direito de propriedade em vida e por último a necessidade de proteção do agregado familiar.

É então possível concluir-se que com a morte do titular de relações jurídicas, existe um desencadeamento de normas a ter em conta, uma vez que essas relações jurídicas passarão a fazer parte da esfera jurídica de um outro titular. E é por essa razão que se torna tão importante analisar quais os procedimentos a ter não só como profissional da área jurídico fiscal, mas também enquanto contribuinte, uma vez que nascem dessa transmissão de relações jurídicas uma série de obrigações a cumprir atempadamente. Para além desta conclusão, crê-se que com o decorrer dos anos e com todas as alterações legislativas que ocorreram até à presente data, ainda estão presentes alguns comportamentos e pensamentos

obsoletos, que nada têm a ver com a atualidade legislativa, tanto em termos fiscais como em termos jurídicos.

Iremos de imediato proceder a um estudo de direito comparado, onde iremos apresentar e analisar as principais diferenças entre as normas sucessórias e as relações familiares ocorridas ao longo do tempo.

3. Abordagem histórica

O Código Civil que vigora, sofreu ao longo dos anos abundantes alterações legislativas, no entanto, e para que se cumpra o objetivo desta dissertação, serão apenas abordadas as consideradas mais relevantes para este estudo, considerando-se que as que merecem maior destaque são as ocorridas em 1867, 1966 e 1977.

3.1. O Código Civil de 1867

O grande ponto de partida para a organização da legislação civil em vigor até 1967 teve como base a Carta Constitucional de 29 de abril de 1826, outorgada por Dom Pedro (Rei de Portugal e Algarves e Imperador do Brasil) e dirigida aos portugueses, conforme se encontrava estatuído no artigo 145º:

[a] inviolabilidade dos Direitos Cívicos e Políticos dos Cidadãos Portugueses, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Reino, pela maneira seguinte: [...] § 17.º - Organizar-se-á, quanto antes, um Código Civil e Criminal, fundado nas sólidas bases da Justiça e Equidade.

É possível verificar através desta norma que já no século XIX, o Direito tinha como alicerces, direitos fundamentais como o direito à liberdade e à segurança, o direito à propriedade privada, a garantia de acesso ao Direito e tutela jurisdicional efetiva e por último o direito à igualdade, atualmente previstos na Constituição da República Portuguesa (CRP) designadamente nos artigos 27º, 62º, 20º e 13º.

Face a estas disposições, foi necessário avançar com trabalhos para que, tal como anunciado na Carta Constitucional, fosse criado um Código Civil.

Por esta razão foi elaborado o Código Civil Português pelo juriconsulto António Luís de Seabra, e aprovado por Carta de Lei de 1 de julho de 1867, entrando em vigor seis meses após esta data, e revogando toda a legislação que abordasse as mesmas matérias que o novo código abrangeu, nos termos dos artigos 3º e 5º do referido diploma.

Este código (adiante denominado de Código de Seabra), apresentava uma organização bastante diferente do atual Código Civil, diferenças essas justificadas pela diferença temporal de aproximadamente um século, sendo certo que as principais disparidades existentes no primeiro Código Civil são marcadas pela nítida discriminação que existia face a mulher, não somente em razão do sexo, mas também em razão da família, fomentando

desde logo diferenças ao nível do Direito das Sucessões. Nas palavras de Fernando Nogueira (1980, p.668)

[...] as atribuições ou tarefas que cabiam a todo o agregado familiar eram distribuídas, não em função das qualidades e aptidões pessoais de cada um dos seus membros, mas antes de acordo com um esquema estereotipado que destinava ao pai, *chefe de família* [itálico do autor], a tarefa de sustentar o lar e garantir a autoridade familiar (o homem como *breadwinner e chefe*) [itálico do autor] e à mãe (a mulher como *fada do lar*) [itálico do autor] o desempenho das lides domésticas e a educação dos filhos. Quanto a estes, cabia-lhes o dever de respeito e obediência e a execução de tarefas menores.

Todas estas características sofreram, tal como veremos, alterações que segundo o autor (p. 668) foram motivadas por «modificações socio-económicas», nomeadamente a revolução industrial, o papel mais intervencionista do Estado e a nova posição social da mulher.

Ainda no que respeita ao Código de Seabra importa realizar uma breve abordagem à sua sistematização. Este encontrava-se dividido em quatro partes: a Parte I destinada à capacidade civil, a Parte II dirigida à «aquisição dos direitos», a Parte III que abarcava o direito de propriedade e por último, a Parte IV que compreendia a «offensa dos direitos e da sua reparação».

O Direito das Sucessões situava-se na Parte II, mais concretamente no Título II do Livro III, denominando-se «Das sucessões».

3.2. O Código Civil de 1966

A segunda grande alteração ao Código Civil, foi promovida em 1966 e aprovada pelo Decreto-Lei nº 47344, de 25 de novembro, entrando em vigor no dia 1 de junho de 1967 no continente e ilhas adjacentes, conforme o disposto no artigo 2º do preâmbulo.

Veja-se que este código entrou em vigor durante o Estado Novo, elencando normas que iam ao encontro dos ideais daquele regime marcado por tradições e pontos de vista extremamente ligados à família, época em que se acreditava e defendia o casamento como um ato duradouro, em virtude da existência da Concordata de 1940 que estabelecia no artigo 24º que face às propriedades essenciais do casamento católico, se entendia que uma vez celebrado o casamento canónico, os cônjuges renunciavam à faculdade civil de requererem o divórcio, deixando por isso de poder ser aplicado pelos tribunais civis aos casamentos católicos. Mais ainda se acrescenta que o casamento é considerado um sacramento, nos

termos do Código de Direito Canónico, mais concretamente através da disposição prevista no Cânone 1134 (Livro IV, Parte I, Título VII, Capítulo VIII) que estabelece que «[d]o matrimónio válido origina-se entre os cônjuges um vínculo de sua natureza perpétuo e exclusivo; no matrimónio cristão, além disso, são os cônjuges robustecidos e como que consagrados por um sacramento peculiar para os deveres e dignidade do seu estado».

Para além do referido, o papel da mulher e dos filhos continuava a ser diferente daquele que era exercido pelo marido.

Nos termos do artigo 15º do preâmbulo é possível verificar que as disposições previstas nos artigos 1717º a 1752º do CC são apenas aplicáveis aos casamentos celebrados até ao dia 31 de maio de 1967.

Verificou-se que até esta data vigorava como regime supletivo de casamento, a comunhão geral de bens (regime este que não faz distinção entre bens presentes e futuros, sendo que ambos integram na comunhão de forma indiferenciada, nos termos do artigo 1732º do CC), no entanto, com as alterações ocorridas com a transformação do CC de 1966, a partir de 1 de junho de 1967, o regime supletivo passou a ser o da comunhão de adquiridos (artigo 1721º do CC).

Ao nível das sucessões, verificou-se que no anterior código o cônjuge não se encontrava protegido como herdeiro, tão somente era meeiro, e que o seu estatuto sucessório colocava em vantagem os descendentes, ascendentes, irmãos e seus descendentes, uma vez que o cônjuge era chamado em quarto lugar e não integrava a categoria de herdeiro legitimário.

Quanto à sua organização, este código é composto por cinco livros. O Livro I que contém a parte geral, o Livro II constituído pelo Direito das Obrigações, o Livro III que acolhe o Direito das Coisas, o Livro IV que abriga o Direito da Família e por último, o Livro V que é formado pelo Direito das Sucessões, sendo composto por quatro títulos, designadamente: das sucessões em geral (artigos 2024º a 2130º), da sucessão legítima (artigos 2131º a 2155º), da sucessão legitimária (artigos 2156º a 2178º) e por último da sucessão testamentária (artigos 2179º a 2334º).

3.3. O Código Civil de 1977

O Código Civil de 1977, aprovado pelo Decreto-Lei nº 496/77, de 25 de novembro, veio instituir uma série de mudanças significativas, no âmbito do Direito da Família e consequentemente no Direito das Sucessões.

Estas alterações tornaram-se essenciais, após a entrada em vigor da Constituição da República Portuguesa de 76, através do Decreto de Aprovação de 10 de abril de 1976.

Embora já tivesse sido alvo de algumas mudanças, o Código Civil continha ainda normas de cariz discriminatório.

O nº 3 do artigo 293º CRP exigia a adaptação à Constituição das normas do CC relativas ao exercício dos direitos, liberdades e garantias.

Por sua vez, o preâmbulo do Decreto-Lei nº 496/77, de 25.11, determinava que

[p]ara dar satisfação aos princípios constitucionais que impõem a plena igualdade de direitos e deveres dos cônjuges e a não discriminação dos filhos nascidos fora do casamento, houve que rever em extensão e profundidade o regime do casamento e da filiação.

Começavam assim a ser aplicadas normas mais justas e menos discriminatórias à sucessão hereditária após as alterações introduzidas no CC através do DL nº 496/77, de 25.11.

Em primeiro lugar, ocorreu a preocupação de fazer cumprir as disposições previstas nos nºs 3 e 4 do artigo 36º CRP, relacionadas com a igualdade entre os cônjuges no que toca à capacidade civil e política, à manutenção e educação dos filhos, e com a não discriminação dos filhos nascidos fora do casamento.

Em segundo lugar, ao artigo 1672º do CC foram adicionados dois novos deveres entre os cônjuges, àqueles que já se encontravam previstos (fidelidade, coabitação e assistência): o respeito e a cooperação, assistindo-se por isso a um aumento de valorização no que respeita à reciprocidade de incumbências entre os cônjuges. Isto porque, durante a vigência do Código de Seabra existiam normas que indicavam a falta de poderes da mulher, nomeadamente no que concerne aos direitos e obrigações entre os cônjuges. Determinava o artigo 1184º CS que cônjuges deviam cumprir um conjunto de obrigações, nomeadamente a de guardar fidelidade conjugal, a de viverem juntos e por último ajudarem-se mutuamente. No entanto, acrescentava o artigo 1185º CS que o marido tinha a obrigação

de proteger e defender a sua mulher e os bens desta, e por sua vez a mulher, tinha de prestar obediência ao marido, sendo obrigada a acompanhá-lo (artigo 1186º CS).

Verificou-se também com esta alteração, que a orientação da vida familiar prevista no artigo 1671º, nº 2, do CC passou a ser atribuída a ambos os cônjuges (provocando uma diminuição daquele que era o papel do marido como chefe de família), passando também a escolha da residência da família a merecer o acordo de ambos tal como prevê o artigo 1673º, nº 1, do CC.

Assente no princípio da não discriminação, foi aditada a norma prevista no artigo 1677º-D do CC que dispõe que cada um dos cônjuges pode exercer qualquer profissão ou atividade sem que para tal seja necessária a autorização do outro cônjuge.

Relativamente aos regimes de bens, note-se que também esta matéria foi alvo de transformações, alargando-se por exemplo a administração de bens. Isto é, cada cônjuge, para além da administração dos seus bens próprios, passou a administrar também os bens que por seu intermédio entraram na comunhão, nos termos do nºs 1 e 2 do artigo 1678º do CC.

Foi criada uma norma de cariz imperativo (artigo 1720º, nº 1 alínea b) do CC) que determina que quem celebre casamento depois dos sessenta anos de idade (quer seja homem ou mulher) tem de adotar o regime de separação de bens.

Por sua vez, o artigo 1699º, nº 2, do CC passou a determinar que quem case e já tenha filhos não tem a possibilidade de optar pelo regime de comunhão geral, como forma de proteção dos filhos.

Tal como referido, a CRP veio eliminar a distinção entre filhos legítimos e ilegítimos, sendo necessário introduzir este conceito no Código Civil, eliminando-se as disposições inconciliáveis com a constituição relativamente a esta matéria, nomeadamente as disposições previstas nos artigos 2149º a 2151º do CC.

Já no âmbito do Direito das Sucessões, foram introduzidas mudanças, motivadas entre outras causas, pelo novo conceito de família.

Em primeiro lugar, foi eliminada a discriminação em favor do sexo masculino no que concerne às regras de atribuição da administração da herança, previstas no artigo 2080º do CC.

Um das alterações mais significativas e que se considera mais relevante para este estudo, prende-se com a posição sucessória do cônjuge sobrevivente.

Aquando desta alteração o legislador defendeu que «ao cônjuge, entrando na família pelo casamento, deve caber um título sucessório semelhante em dignidade ao dos descendentes que na família entraram pela geração», tal como consta no parágrafo 50 no preâmbulo do DL n.º 496/77, de 25.11. Passando a justificar-se o facto de o cônjuge sobrevivente passar a preferir aos irmãos e restantes colaterais do *de cuius*, passando a ser chamado para concorrer à herança juntamente com os descendentes e ascendentes.

A partir de 77, o cônjuge passou a integrar a primeira classe sucessória (prevista no artigo 2133.º do CC), caso venham à herança descendentes do falecido; a segunda classe se concorrer com ascendentes quando faltem os descendentes; cabendo-lhe toda a herança caso não existam ascendentes nem descendentes.

Para além do referido, assinala-se que foi esta alteração que fez com que o cônjuge (ao concorrer com descendentes) passasse a receber «uma parte de filho» (parágrafo 51 do preâmbulo pertencente ao DL n.º 496/77, de 25 de novembro) não podendo nunca ser inferior a uma quarta parte da herança (artigo 2139.º do CC). Já no caso do cônjuge sobrevivente vir a concorrer com ascendentes, passou com esta alteração a ter de receber dois terços da herança, sendo atribuído o restante um terço aos ascendentes (artigo 2142.º do CC).

Por último, mas não menos importante, é de referir que foi esta grande reforma que fez com que o cônjuge sobrevivente passasse a ser herdeiro legitimário (artigo 2157.º do CC), sendo que a legítima passou a fixar-se em dois terços da herança e o cônjuge sobrevivente adquiriu o direito a exigir a partilha, nos termos dos artigos 2103.º-A a 2103.º-C do CC.

3.4. Das sucessões em geral

O atual Código Civil, mais concretamente o seu Livro V destinado ao Direito das Sucessões, é iniciado com o título I reservado às Sucessões em geral, sendo que o Capítulo I hospeda as disposições gerais. No entanto, no precedente Código de Seabra, a matéria de Sucessões inicia-se no Título II e as atuais disposições gerais, eram intituladas de disposições preliminares, ocupando também o Capítulo I.

Posto isto, importa demonstrar quais as principais alterações que ocorreram em sede deste primeiro Título.

Em primeiro lugar é de ressaltar que no Código de 1867, não existia qualquer disposição que fornecesse ao profissional jurídico, uma noção de sucessão. Apenas com o atual código, o legislador veio fornecer com o artigo 2024º do CC o referido conceito.

Nos termos do atual artigo 2027º do CC existem dois tipos de sucessão legal, designadamente a sucessão legítima (que pode ser afastada pela vontade do autor da sucessão) e a legitimária (imperativa e legalmente destinada aos herdeiros legitimários nos termos do artigo 2156º do CC).

No anterior CS dispunha o artigo 1735º do CS que «[p]ode qualquer suceder, por morte de outrem, em todos os seus bens, ou em parte d'elles, tanto quando for por disposição da ultima vontade, como quando for em virtude da lei. No primeiro caso, dá-se a sucessão testamentaria; no segundo, a sucessão legitima».

É possível verificar que com a vigência do Código de Seabra, eram facilmente identificáveis dois tipos de sucessão: a «*sucessão testamentaria*» e a «*sucessão legitima*», sendo que a sucessão legitimária parecia estar camuflada. No entanto, esta encontrava-se presente, no anterior artigo 1784º CS (atuais artigos 2156º e 2159º do CC), determinando que a: «[I]legitima é a porção de bens, de que o testador não pode dispôr, por ser applicada pela lei aos herdeiros em linha recta ascendente, ou descendente. § unico. Esta porção consiste nas duas terças partes dos bens do testador, salva a disposição do artigo 1787º».

Ainda no fragmento relativo às disposições gerais, mais concretamente o artigo 2030º são apresentadas as espécies de sucessores, ou seja, aqueles que vêm efetivamente a suceder ao *de cuius*.

Deste modo, impera diferenciar herdeiro de legatário. O critério que permite distinguir estas duas espécies de sucessores é qualitativo, isto porque a diferença não é determinada pela quantidade de bens que cada um recebe, mas sim pelo facto desses mesmos bens estarem ou não determinados. De acordo com o artigo 2030º, nº 2, do CC, é herdeiro quem «sucede na totalidade ou numa quota do património do falecido», enquanto que por outro lado, o legatário é aquele que «sucede em bens ou valores determinados».

É ainda de notar que de acordo com o nº 5 da mesma norma, seja qual for a designação atribuída pelo testador aos seus sucessores, estes têm de ser designados tendo em conta as regras apresentadas no referido artigo, não tendo o testador o poder de conferir o título de herdeiro ou legatário.

Relativamente aos herdeiros, estes podem ser classificados como legítimos ou legitimários.

Nos termos do artigo 2131º do CC, são herdeiros legítimos aqueles que pelo facto de o falecido não ter disposto de forma válida e eficaz os bens de que podia dispor para depois da morte, possam vir a ser chamados à sucessão. Neste caso serão chamados os herdeiros pela ordem prevista no artigo 2132º do CC, sendo em primeiro lugar chamados o cônjuge e os descendentes, seguidos pelos ascendentes, irmãos e seus descendentes, outros colaterais até ao quarto grau e por último poderá ser chamado o Estado.

Tais normas sofreram ao longo dos anos significativas alterações.

Veja-se que no Código de Seabra, mais concretamente no seu artigo 1968º do CS, a norma prevista atualmente no artigo 2132º do CC, mantém a sua essência, estipulando que «[s]e qualquer pessoa se finar, sem dispôr de seus bens, ou dispozer só em parte, ou se, havendo disposto, o testamento for annullado, ou caducar, os seus herdeiros legitimos haverão os dictos bens, a parte d'elles de que o testador não dispozer».

No entanto, é no artigo seguinte que é possível apontar as principais diferenças entre as normas anteriores e as atuais, isto porque de acordo com o previsto no artigo 1969º do CS a ordem pela qual se regia a sucessão legítima era extremamente diferente daquela que hoje se aplica. Naquele tempo, era dada primazia aos descendentes, ascendentes, irmãos e seus descendentes e apenas em quarto lugar sucedia o cônjuge sobrevivivo, observando-se uma vez mais a discriminação aplicada ao cônjuge, sendo certo que depois desta ordem para suceder apenas restavam os «transversaes» que não estivessem compreendidos entre os irmãos e os seus descendentes, até ao décimo grau, e por último quem tinha ainda a hipótese de suceder no caso de se esgotarem as possibilidades apresentadas, seria a fazenda nacional, que obtinha os mesmos direitos e obrigações que qualquer outro herdeiro, com a exceção de que não poderia abraçar a herança sem que antes existisse uma sentença que declarasse esse direito, nos termos dos artigos 2006º, 2007º e 2008º do CS.

Torna-se necessário assinalar que esta é uma das principais diferenças entre os dois códigos, uma vez que com o passar do tempo o cônjuge sobrevivivo ganhou um estatuto diferente, passando de quarto possível sucessor legítimo para primeiro, juntamente com os descendentes.

Quanto aos herdeiros legitimários, estes são os destinatários da legítima (quota indisponível) que tal como prevê o artigo 2156º do CC corresponde à «porção de bens de que o testador não pode dispor, por ser legalmente destinada aos herdeiros legitimários».

Nos termos do artigo 2157º do CC, os herdeiros legitimários (prioritariamente chamados), são o cônjuge, os descendentes e ascendentes, e este chamamento será efetuado com base na ordem prevista para a sucessão legítima. Os herdeiros legitimários não podem ser afastados, com exceção dos casos em que se verifique incapacidade por indignidade prevista no atual artigo 2034º do CC, através de uma declaração de indignidade obtida por meio de uma ação para o efeito nos termos previstos no artigo 2036º do CC.

Por último existem os herdeiros testamentários que à semelhança do que acontecia com o Código de Seabra, são aqueles que recebem uma parcela dos bens que o testador pode dispor (quota disponível) e que decidiu fazê-lo através de testamento, logo só estaremos perante um herdeiro testamentário quando exista um testamento.

É possível perceber que existem dissemelhanças entre os herdeiros e os legatários, e que segundo Pinheiro (2011, p.65) «o estatuto do herdeiro é muito diverso do do legatário», no entanto os mesmos «acabam por ser maleáveis em virtude de as normas que traçam o regime das atribuições a título de herança ou de legado comportarem exceções ou assumirem caráter supletivo».

É pois conveniente apresentar as principais diferenças, começando desde logo pela possibilidade de o herdeiro beneficiar do direito de exigir a partilha nos termos do artigo 2101º do CC, e o legatário não, com a exceção de este último ter ficado com o usufruto de uma quota da herança, situação esta que tal como afirma o autor (p.67) «obriga apenas o legatário a entregar aos herdeiros os meios necessários para que estes procedam ao cumprimento dos [...] encargos», nos termos do artigo 2072º do CC.

Para além do exposto, a responsabilidade relativa aos encargos da herança recai em regra sobre os herdeiros, sendo excluído o facto de a herança ser toda dividida em legados, o que cria uma obrigação para os legatários de suportarem todas as dívidas relacionadas com a herança, tal como decorre do artigo 2277º do CC.

Quanto às restantes diferenças, existe um conjunto de possibilidades exclusivas dos herdeiros: o direito de acrescer (artigo 2301º do CC), o direito de suceder (artigo 2058º do CC), direito de preferência na venda e na dação em cumprimento do quinhão hereditário

(artigo 2130º do CC), direito de requerer providências preventivas ou atenuantes da ofensa à memória do familiar falecido (artigo 71º, nº 2 do CC) e por último ainda se aplica a estes o princípio da indivisibilidade da vocação (artigo 2054º do CC).

Apesar de todas estas vantagens concedidas aos herdeiros, estes também acarretam algumas sanções, nomeadamente por situações em que sonquem bens pertencentes à herança tal como decorre do artigo 2096º do CC, ou em situações onde sejam aplicadas inoficiosidades, que fazem com que as liberalidades testamentárias destinadas aos herdeiros sejam reduzidas antes das deizas testamentárias a título de legado de acordo com o artigo 2171º do CC (p.68).

3.5. Abertura da sucessão e chamamento dos herdeiros e legatários

Quanto ao Capítulo II, destinado à abertura da sucessão e ao chamamento dos herdeiros e legatários, é notável que entre o regime de Seabra e a legislação atual existem semelhanças, nomeadamente no que concerne ao anterior artigo 2009º do CS (atual 2031º do CC), que determinava que a abertura da herança ocorria no momento da morte do seu autor. Esta mesma norma ainda se aplica atualmente, com a seguinte redação: «[a] sucessão abre-se no momento da morte do seu autor e no lugar do último domicílio dele».

Nas palavras de Pamplona Corte-Real (2012, p.179) a abertura da sucessão consiste numa «situação de ruptura, de cisão, de perda relativa, que a morte de alguém vai necessariamente gerar quanto às situações jurídico-patrimoniais de que esse alguém era titular».

Importa realçar que para além das semelhanças, existe uma diferença entre estas normas, isto porque nos termos do anterior artigo, o legislador concedeu um conjunto de regras que possibilitavam a determinação do lugar da abertura da sucessão, não apresentando apenas o último domicílio como solução, designadamente: caso o autor da sucessão tivesse domicílio, empregar-se-ia esta regra; em segundo lugar e caso não existisse domicílio era aplicado o lugar onde o *de cuius* tivesse bens imóveis; em terceiro lugar e se existissem vários imóveis espalhados por diversos locais, era escolhido o local onde estivessem concentrados a maioria desses bens; e por último caso não fosse possível a aplicação de nenhum destes critérios, era tido em conta o lugar onde o autor da sucessão tivesse falecido.

Embora se verifique que estas disposições sofreram algumas alterações ao longo do tempo, é de assinalar um facto que se manteve: o cuidado do legislador em estipular as regras para determinar, usando as palavras de Queiroga Chaves (2008, p.39), a «sede para a sucessão», ou seja, o último domicílio do *de cuius*.

Partilhando o entendimento deste autor (p.39), esta determinação «deve-se à necessidade de praticar certos actos ou operações no decurso do processo sucessório, muitas vezes, por determinadas autoridades ou perante elas [...]», nomeadamente o facto de se mostrar necessário optar-se por um processo de inventário, o cartório notarial competente para efetuar o processamento dos atos e termos do processo será aquele que se encontrar sediado no município do lugar da abertura da sucessão nos termos do nº1 do artigo 3º do Regime Jurídico do Processo de Inventário (aprovado pela Lei nº 23/2013, de 5 de março e regulamentado pela Portaria nº 278/2013, de 26 de agosto).

Este fator de determinação do lugar da abertura da sucessão é determinante em sede de imposto do selo, mais concretamente no que toca ao processo de liquidação deste imposto, porque tal como analisaremos adiante esta liquidação compete aos serviços centrais da Direção-Geral dos Impostos (DGCI), e é promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão nos termos do nº1 do artigo 25º do Código do Imposto do Selo (CIS).

Posto isto, é de notar uma diferença entre as normas de um modo significativo através de uma simplificação deste preceito.

A vocação sucessória, segundo Ana Prata (2013, p.1542) consiste no

[c]hamamento à sucessão de uma pessoa, de outra designada pela lei ou por acto do *de cuius* (testamento ou contrato) [...] A vocação distingue-se em *directa* (aquela que se verifica por aplicação das regras comuns) e *indirecta* (aquela pela qual é chamado a suceder alguém que não é o normal sucessível, em virtude de este último não ter querido ou não ter podido aceitar a herança [...]).

Como decorre do nº 1 do artigo 2032º do CC «[a]berta a sucessão, serão chamados à titularidade das relações jurídicas do falecido aqueles que gozam de prioridade na hierarquia dos sucessíveis, desde que tenham a necessária capacidade».

Verifica-se, que com a morte do falecido, cessou a sua personalidade jurídica nos termos do artigo 68º, nº 1 do CC, o que implica que lhe venham a suceder outras pessoas (aquando da abertura da sucessão de acordo com o disposto no artigo 2031º do CC) que lhe sobrevivam, que sejam dotadas de personalidade jurídica e que tenham capacidade sucessória.

A capacidade sucessória, vem prevista na Secção II do Capítulo em análise e no entendimento de Pinheiro (2011, p.252) esta capacidade «traduz unicamente a idoneidade para se ser chamado a suceder como herdeiro ou legatário de *toda e qualquer* pessoa».

Como decorre do artigo 2033º do CC, o Estado, e todas as pessoas nascidas ou concebidas ao tempo da abertura da sucessão (que não sejam excetuadas por lei) detêm capacidade sucessória.

Quanto aos nascituros já concebidos, entende-se que estes detêm capacidade sucessória caso nasçam com vida, mas no que diz respeito à personalidade jurídica, defende Queiroga Chaves (2008, p.43) que o nascituro já concebido apenas adquire personalidade plena nos termos do artigo 66º, nº 1 do CC quando nasce, porque até esse momento apenas detém uma personalidade limitada.

Para além do exposto, os nascituros não concebidos, que sejam filhos de uma pessoa que tenha sido determinada pelo falecido e que estivesse viva aquando da abertura da sucessão, também têm capacidade sucessória, tanto na sucessão testamentária como na contratual, nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 2033º do CC.

Preenchendo estes requisitos, estão todas as condições reunidas para que uma pessoa seja considerada idónea e possa suceder ao falecido, no entanto constituem exceções a esta idoneidade, a indignidade e a deserdação. Figuras jurídicas estas, que fazem com que as pessoas que sejam declaradas indignas ou as que tenham sido deserddadas pelo falecido, careçam de capacidade sucessória.

3.5.1. Incapacidade por indignidade

A incapacidade por indignidade prevista no artigo 2034º do CC, é uma consequência de um comportamento por parte de um sucessor, comportamento esse que fará com que este último deixe de merecer suceder ao *de cuius* e por conseguinte, não receberá os bens que poderia vir a receber.

Para que uma pessoa possa ser declarada indigna, tem de preencher pelo menos um dos requisitos previstos no artigo 2034º do CC, tendo sido por isso:

- a) [...] condenado como autor ou cúmplice de homicídio doloso, ainda que não consumado, contra o autor da sucessão ou contra o seu cônjuge, descendente, ascendente, adoptante ou adoptado;
- b) [...] condenado por denúncia caluniosa ou falso testemunho contra as mesmas pessoas, relativamente a crime a que corresponda pena de

prisão superior a dois anos, qualquer que seja a sua natureza; c) O que por meio de dolo ou coação induziu o autor da sucessão a fazer, revogar ou modificar o testamento, ou disso o impediu; d) O que dolosamente subtraíu, ocultou, inutilizou, falsificou ou suprimiu o testamento, antes ou depois da morte do autor da sucessão, ou se aproveitou de algum desses factos.

A realização de atos ilícitos como os referidos, realizados não só contra o autor da sucessão, mas também contra diversas pessoas com as quais mantinha relações familiares, como é o caso do cônjuge, dos descendentes, ascendentes, adotante ou adotado, fazem com que o autor dessas práticas seja afastado da sucessão, como forma de punição e conseqüente afastamento pelos seus atos.

Como decorre do artigo 2036º do CC, a condenação prevista nas alíneas a) e b) do anterior artigo, pode ocorrer após ser aberta a sucessão, uma vez que apenas releva o facto de o crime ter sido cometido antes.

Através do artigo 2035º do CC, é possível compreender que a indignidade tem de ser declarada, e que para isso é necessário que se intente uma ação nesse sentido, recorrendo, portanto, à via judicial.

No entanto, existem preceitos a cumprir no que respeita à propositura desta ação, nomeadamente o prazo dentro do qual se pode dar início à mesma.

A ação destinada a obter a declaração de indignidade, de acordo com o artigo 2036º do CC, apenas pode ser proposta num prazo de dois anos a contar da abertura da sucessão, ou por outro lado, no prazo de um ano a contar quer desde a condenação pelos crimes que lhe deram origem, quer desde o conhecimento das causas previstas nas alíneas c) e d) do artigo 2034º do CC, isto porque existem «causas de incapacidade sucessória que podem ocorrer ulteriormente ao momento da abertura da sucessão», nomeadamente as causas previstas na referida alínea d), tal como expõe Pamplona Corte-Real (2012, p.205).

Quanto aos efeitos que esta declaração provoca, decorre do artigo 2037º do CC, que é ausente a possibilidade de devolver ao indigno a sucessão, sendo para além disso considerado possuidor de má fé dos respetivos bens. No entanto, relata o nº 2 que «na sucessão legal, a incapacidade do indigno não prejudica o direito de representação dos seus descendentes». Isto é, mesmo que uma pessoa seja declarada indigna, esta declaração não faz com que a sucessão termine naquela estirpe, uma vez que é admitido o direito de

representação, fazendo com que sejam chamados os descendentes dos herdeiros ou legatários (declarados indignos), para ocuparem a posição destes últimos.

O artigo 2038º do CC, divide-se pelo seu nº 1 e nº 2 em dois tipos de reabilitação: a reabilitação expressa e a reabilitação tácita.

O artigo 2038º do CC, determina no seu nº1 que existe a possibilidade de uma reabilitação expressa, quando o autor da sucessão reabilita o declarado indigno através de testamento ou escritura pública. Já o nº 2 revela a hipótese de o indigno ser revalorizado ao ser «contemplado em testamento quando o testador já conhecia a causa da indignidade [...]», ocorrendo neste caso, uma situação de reabilitação tácita.

Apesar desta análise demonstrar em breves traços o regime atual, este já sofreu algumas alterações ao longo dos anos. Tal como foi possível verificar, hoje em dia, o instituto da indignidade encontra-se estruturado no Código Civil, de uma forma ininterrupta, estando previsto desde o artigo 2034º a 2038º do CC.

No entanto o mesmo não acontecia durante a vigência do Código Civil de 1867, local onde o instituto da indignidade se encontrava incluído no Capítulo II, destinado à sucessão testamentária.

Para além da presença deste instituto ser bastante díspar ao longo do Código de Seabra, as normas que o incluíam eram também diferentes.

A primeira manifestação das causas de indignidade, localizou-se no artigo 1749º do CS (atual artigo 2034º, al. c) do CC), determinando que

[q]uem, por dolo, fraude, ou violencia, impedir que alguém faça as suas ultimas disposições, será punido nos termos da lei penal; e, sendo herdeiro ab-intestato, ficará, além d'isso, privado do seu direito á herança, que passará ás pessoas, a quem competiria, se tal herdeiro já não existisse.

Ao analisar esta disposição, é possível concluir que também naquela altura era atribuída uma consequência à pessoa que tivesse impedido o autor da sucessão de testar, ficando sem o direito à herança que lhe era destinada. Atualmente, acontece que esta penalização não abrange somente quem tiver impedido o autor da sucessão de fazer as suas últimas disposições, mas também aquelas que o tentem obrigar a realizá-las, a revogá-las ou ainda modificá-las, contra a vontade do mesmo.

Para além desta norma, o artigo 1782º do CS que corresponde atualmente ao artigo 2034º al.

a) do CC, dispunha o seguinte:

[o]s que forem condemnados por haverem atentado contra a vida do testador, ou concorrido de qualquer forma para tal delicto, e os que impedirem por violências, ou com ameaças, ou fraude, que o testador revogue o seu testamento, não poderão aproveitar-se das disposições feitas em seu favor. § unico. No caso, porém, de tentativa contra a vida do testador, sobrevivendo este, será válida a disposição posterior ao crime, se o testador teve conhecimento d'elle, bem como a disposição anterior poderá surtir effeito, se o testador declarar, por modo authenticico, que persiste n'ella.

Face ao exposto, é possível verificar que esta disposição compreende também a revogação do testamento, isto é, quando um sucessor decidisse impedir o autor da sucessão de revogar o seu testamento, já nesta época existia uma penalização destinada a este comportamento. Por outro lado, revela ainda que o indigno também podia ser reabilitado nas condições acima descritas, tal como acontece atualmente. Sendo que a única diferença que se crê estar presente, é o facto de hoje em dia ser possível realizar uma reabilitação de forma expressa ou tácita, ao contrário do que a anterior norma faz transparecer, acreditando-se que com a anterior disposição, a reabilitação do indigno apenas seria possível caso o autor da sucessão o fizesse de forma expressa, ou como a norma indica «se o testador declarar, por modo authenticico, que persiste n'ella».

Por sua vez, os artigos 1937º e 1938º do CS (atual artigo 2034º, al. d), do CC), também já faziam referência à ocultação e subtração do testamento por parte de pessoa diferente do autor da sucessão, como é visível:

[a]rtigo 1937.º Toda a pessoa, que tiver em seu poder testamento cerrado, e, no caso do artigo 66.º, não o apresentar, ou, no caso do fallecimento do testador, não o apresentar dentro de tres dias, contados desde o conhecimento do mesmo fallecimento, será responsavel por perdas e danos. Se a não-apresentação provier de dolo, perderá, além d'isso, qualquer direito á herança do testador, que por ventura tivesse, afóra ficar junto á punição, em que nos termos da lei penal tiver incorrido. Artigo 1938.º Ás mesmas perdas e danos, perda de herança e imposição de penas, ficará sujeito quem subtrahir dolosamente o testamento do espolio do testador, ou do poder de qualquer pessoa, na mão da qual esteja depositado.

Note-se que estas duas normas, foram acolhidas pelo atual artigo 2034º do CC, demonstrando uma vez mais uma simplificação e organização do código.

Neste sentido, foi possível verificar uma melhoria relativamente à forma como o Código de Seabra se encontrava organizado, dada a junção dos motivos que dão origem à incapacidade sucessória por indignidade, num só artigo, apresentando ainda no atual Capítulo II, Secção II, todas as normas relacionadas com a indignidade, desde os motivos que lhe deram origem até à possível reabilitação da pessoa declarada indigna.

3.5.2. Deserdação

Quanto à deserdação, e embora esta se encontre prevista nos artigos 2166º e 2167º do CC estando incluída no Título III (Capítulo I) destinado à sucessão legitimária, achamos conveniente incluí-la nesta subsecção uma vez que se trata de uma forma de afastamento dos herdeiros legitimários da sucessão como consequência dos seus comportamentos.

Note-se que este instituto sofreu algumas alterações desde a entrada em vigor do Código Civil de 1867. Anteriormente, esta encontrava-se no Capítulo II, Secção VI, ocupando os artigos 1875º a 1884º do CS.

Com a entrada em vigor do Código de Seabra, mais concretamente com o artigo 1875º do CS foi estabelecida a seguinte possibilidade: «[o]s herdeiros legitimarios podem ser privados pelo testador da sua legitima, ou deserdados nos casos em que a lei expressamente o permite». Esta norma, ainda se mantém no atual artigo 2166º, nº 1, do CC com a seguinte redação: «1- [o] autor da sucessão pode em testamento, com expressa declaração da causa, deserdar o herdeiro legitimário, privando-o da legítima, quando se verifique alguma das seguintes ocorrências: [...]».

Quanto às causas que dão possibilidade ao autor da sucessão, de deserdar o herdeiro legitimário, previstas no artigo 2166º do CC, são muito semelhantes às previstas no anterior artigo 1876º do CS, com a exceção de que a alínea a) atual revela a possibilidade de poder ser deserdado o herdeiro legitimário, que tenha sido condenado por «algum crime doloso cometido contra a pessoa, bens ou honra do autor da sucessão, ou do seu cônjuge, ou algum descendente, ascendente, adoptante ou adoptado, desde que ao crime corresponda pena superior a seis meses de prisão; [...]». Ao contrário daquilo que o artigo 1876º do CS previa: «1.º O filho, que contra a pessoa d'elles commetter delicto a que caiba pena superior á de seis mezes de prisão; [...]». Verificando-se, que com a redação fornecida pelo Código de 1867, eram excluídos os descendentes, ascendentes, adotantes ou adotados do leque de pessoas contra as quais não era permitido cometer um crime sob pena de deserdação.

Mais ainda se acrescenta que no nº 2 do artigo 2166º do CC existe uma equiparação feita ao indigno, para todos os efeitos legais.

Tal como já havia sido estipulado no Código Civil de 1867 no seu artigo 1880º, mantém-se até hoje a exigência de que a deserdação tem de ser concretizada através de testamento, tal como dispõe o atual artigo 2166º, nº 1, do CC «[o] autor da sucessão pode em testamento [...] deserdar o herdeiro legítimo».

A última alteração significativa, é a relativa à norma prevista no atual artigo 2167º do CC (anterior 1884º do CS) que dispõe que, a ação de impugnação da deserdação tem de ser intentada no prazo limite de dois anos a contar da abertura do testamento, sob pena de caducar. Já o código anterior estabelecia que a consequência para a falta de cumprimento desse prazo, era a prescrição ao invés da caducidade.

3.5.3. Direito de representação

O direito de representação, previsto na secção III do Capítulo II, ocupa um lugar de destaque em sede de imposto do selo, como será possível confirmar mais adiante.

O direito sucessório acolhe o direito de representação em situações que determinam o chamamento dos descendentes dos originais herdeiros ou legatários, para que estes os representem, ocupando as suas posições, quando aqueles não puderam ou não quiseram aceitar a herança ou o legado, situação esta motivada por uma impossibilidade jurídica. Deparando-nos assim com uma modalidade de vocação indireta.

Nos termos do artigo 2040º do CC «[a] representação tanto se dá na sucessão legal como na testamentária». No entanto, o artigo 1703º, nº 2, do CC determina que a mesma também se encontra presente na sucessão contratual, nomeadamente em casos de doação por morte. No entanto, neste caso não é relevante o facto de o destinatário da doação querer/puder ou não aceitar a doação, uma vez que nesta hipótese, apenas interessa o facto de o donatário não sobreviver ao doador, e ainda porque de acordo com a disposição prevista no artigo 945º CC, a doação carece de ser aceite pelo doador, o que permite concluir que para ocorrer o direito de representação na sucessão contratual, é necessário que a doação já tenha sido aceite em vida do doador pelo donatário e que este último, não sobreviva ao primeiro.

De acordo com o artigo 2041º do CC os pressupostos para a existência do direito de representação na sucessão testamentária são a existência de descendentes da pessoa que seria

herdeira ou legatária, mas que veio a falecer antes do testador, ou por outro lado, os descendentes de pessoa que decidiu repudiar a herança ou o legado que lhe cabia.

Na sucessão legal (que abrange a sucessão legítima e legitimária) e tal como dispõe o artigo 2042º do CC «a representação tem sempre lugar, na linha recta, em benefício dos descendentes de filho do autor da sucessão e, na linha colateral, em benefício dos descendentes de irmão do falecido, qualquer que seja, num caso ou noutro, o grau de parentesco.

Apesar de atualmente nos devermos cingir pelas disposições fornecidas pelos artigos 2041º e 2042º do CC, é de salientar que estas normas apenas foram introduzidas pela alteração feita ao Código Civil através do Decreto-Lei nº 496/77, de 25 de novembro.

Em caso de partilha, o legislador estipulou que «cabe a cada estirpe aquilo em que sucederia o ascendente respetivo», procedendo-se ao direito da subdivisão quando existam vários ramos em cada estirpe, de acordo com o artigo 2044º do CC (redação dada pela DL nº 496/77, de 25 de novembro). Na hipótese de existir apenas uma estirpe ou o mesmo grau de parentesco acolher membros de várias estirpes, relativamente ao autor da sucessão, continuará a ser possível a representação, segundo o artigo 2045º do CC.

Pese embora, tenham sido apresentadas algumas regras que circunscrevem o direito de representação, algumas delas fruto da grande alteração ao Código Civil promovida em novembro de 1977, cumpre analisar as disposições fornecidas pelo Código de Seabra, sendo certo que algumas delas sofreram alterações ao longo dos anos ao invés de outras, que permaneceram até à atualidade.

No Código Civil de 1867, o direito de representação já havia sido compreendido no Capítulo III, secção II, do artigo 1980º a 1984º do CS.

Neste âmbito, apenas se verificaram alterações em termos de estruturação da secção assim como da terminologia usada, para além da melhor exposição desta figura jurídica no atual código.

O anterior artigo 1980º CS (que corresponde ao atual 2039º do CC) referia o seguinte: «dá-se o direito de representação quando a lei chama certos parentes d'uma pessoa falecida a suceder em todos os direitos em que essa pessoa sucederia, se viva fosse». Tal como atualmente, o Código de Seabra dispunha que o direito de representação apenas tem lugar na linha reta descendente e não na ascendente. No entanto, e de forma a atestar o previsto

no atual artigo 2042º do CC, expunha o artigo 1982º do CS que existia a possibilidade de o direito de representação ter lugar na linha colateral em benefício dos descendentes de irmão falecido, apresentando a seguinte redação: «na linha transversal só se dá o direito de representação em favor dos filhos de irmãos do falecido, quando concorrem com algum irmão do dicto falecido».

O artigo 1983º do CS estipulava que os representantes herdariam somente a parte que caberia ao representado, caso o mesmo ainda fosse vivo. É conveniente referir que esta norma, assim se manteve conservada até hoje, mais concretamente no artigo 2039º do CC que dispõe que o representante será chamado a ocupar a posição do representado.

Por último, estabelecia o artigo 1984º do CS que «sendo varios os representantes da mesma pessoa, repartirão entre si, com egualdade, o que teria de caber ao representado, se fosse vivo». Relativamente a esta norma, cumpre mencionar o facto de a mesma não estar incluída no capítulo destinado à partilha aquando da vigência do anterior código, sendo atualmente inserida no artigo 2044º com a epígrafe «partilha», que adquiriu uma nova redação com a alteração promovida em 1977.

Saliente-se o facto de com esta alteração ter sido também inserido o disposto no artigo 2041º do CC que divulga não só os pressupostos da representação na sucessão testamentária como as exceções, em que a mesma não pode ser aplicada.

Para além do mais, no anterior código não era feita uma distinção entre a representação em sede de sucessão testamentária e sucessão legal, sendo certo que ao percorrer o Código de Seabra existe pelo menos mais uma manifestação do direito de representação, sem que a mesma estivesse inserida nesta secção.

Veja-se que no artigo 1877º do CS já se estabelecia que em sede de deserdação «os descendentes dos deserdados, que sobreviverem ao testador, haverão a legitima, de que os seus ascendentes forem privados; mas não poderão estes gozar do usufructo d'ella», reparando-se que este instituto à data do Código de Seabra marcava a sua posição tanto em sede de sucessão legitima (artigo 1984º do CS) como em sede de sucessão testamentária (artigo 1877º do CS), neste último caso relativamente à deserdação.

3.6. Aceitação e repúdio da herança

As heranças podem ser definidas como o «conjunto das relações jurídicas patrimoniais de que uma pessoa singular é titular ao tempo da sua morte e que, em consequência desta, se transmitem aos seus sucessores» (Ana Prata, 2013, p.709).

Como veremos adiante, embora o imposto sobre as sucessões e doações tenha sido abolido, não fez com que a tributação das heranças em Portugal fosse extinta, pelo que se torna necessário realizar uma breve exposição deste tópico.

No atual Código Civil, a aceitação da herança tem lugar no Capítulo IV, e constitui o momento em que um determinado sucessor expõe a sua escolha em aceitar ou repudiar a herança, sendo um ato jurídico unilateral.

Nos termos do artigo 2052º do CC uma herança pode ser aceite pura e simplesmente (não existe nenhum processo) ou a benefício de inventário (quando se requer um processo de inventário ou se intervém num processo pendente).

A aceitação de uma herança pode ser classificada como expressa ou tácita. Na primeira hipótese existe um documento escrito onde é possível percecionar uma declaração feita pelo sucessível, onde aceita a herança ou assume o título de herdeiro tendo por isso a intenção de a adquirir, tal como consta no nº 1 do artigo 2056º do CC. No segundo cenário o sucessível manifesta determinados comportamentos, nomeadamente atos de administração que fazem com que se entenda que aquele sucessível pretende adquirir a herança nos termos do nº2 do referido artigo.

Quando um sucessível decide aceitar uma herança, não pode aceitar apenas uma parte dela (artigo 2054º, nº 2, do CC), a não ser que se verifiquem as exceções previstas no artigo 2055º do CC, nomeadamente a prevista no nº 2 que estabelece que um sucessível legitimário pode repudiar a herança quanto à quota disponível e aceitar a mesma quanto à legítima.

A aceitação por parte do sucessível é irrevogável nos termos do artigo 2061º do CC, e caduca ao fim de dez anos, contados desde que o sucessível tem conhecimento de haver sido a ela chamado, e não a partir do momento em que é aberta a herança, uma vez que estes momentos podem não coincidir.

O Capítulo V encarrega-se do repúdio da herança, que pode ser classificado como a decisão tomada pelo sucessível, de sentido distinto da aceitação, que faz com este não venha a adquirir os bens que compõem a herança. Nas palavras de Leite de Campos e Martinez de

Campos (2017, p.124) «o repúdio é um direito potestativo, exercendo-se através de um ato jurídico unilateral, não receptício».

Nos termos do artigo 2062º do CC «os efeitos do repúdio da herança retrotraem-se ao momento da abertura da sucessão, considerando-se como não chamado o sucessível que a repudia, salvo para efeitos de representação». Isto é, mesmo que um sucessível repudie a herança que lhe cabia, os seus descendentes podem vir a recebê-la por meio do direito de representação.

Quanto à forma exigida, o artigo 2063º do CC dispõe que «[o] repúdio está sujeito à forma exigida para a alienação da herança», disposição que nos remete para a norma prevista no artigo 2126º do CC, que exige escritura pública ou documento particular autenticado (DPA), no caso de existirem bens cuja alienação tenha de ser realizada através de uma das referidas formas.

Tal como acontecia na aceitação da herança (artigo 2054º do CC), o repúdio não pode realizar-se sob condição nem a termo nos termos do artigo 2064º, nº 1, do CC. Quanto ao facto de o repúdio ser feito só relativamente a uma parte da herança, aplicam-se as mesmas exceções previstas no capítulo destinado à aceitação, nomeadamente no artigo 2055º do CC.

Por último importa referir que o repúdio da herança é irrevogável nos termos do artigo 2066º do CC, e quanto à sua possível anulação, a mesma só seria admitida nos casos em que se verificasse dolo ou coação e nunca por simples erro, tal como dispõe o artigo 2065º do CC.

É de notar uma diferença significativa entre a forma como é possível aceitar-se a herança e a forma como se repudia a mesma, uma vez que no primeiro caso é possível uma aceitação de forma tácita, enquanto que no que respeita ao repúdio tem de existir uma manifestação expressa da vontade.

Segundo Pamplona Corte-Real (2012, p.272) a aceitação e o repúdio da herança são

[n]egócios jurídicos unilaterais e não receptícios, uma vez que, evidentemente, não havendo qualquer encontro temporal de vontades, está em causa uma declaração sem qualquer específico destinatário. Trata-se, ainda, de negócios jurídicos singulares, como resulta do art.º 2051.º, que estabelece que, sendo vários os sucessíveis, pode a herança ser aceite por algum ou alguns deles e repudiada pelos restantes”.

Importa proceder à comparação entre o Código Civil vigente e o Código de Seabra nestas matérias.

No Código Civil de 1867, a aceitação e o repúdio da herança encontravam-se previstos no Capítulo IV, Secção II com a seguinte epígrafe «[d]a aceitação e do repúdio da herança», ocupando os artigos 2018º a 2063º do CS. Neste período, embora a aceitação e o repúdio fossem tratados na mesma secção, esta dividia-se em duas sub-secções: «[d]a aceitação simples e do repúdio da herança» e «[d]a aceitação a benefício de inventário».

Ao analisar o anterior Código Civil, é possível averiguar que este Capítulo embora tenha sofrido algumas alterações, manteve-se muito idêntico até à atualidade, nomeadamente quanto ao facto de a herança poder ser aceite de forma pura e simples ou a benefício de inventário (artigo 2018º do CS); de tanto a aceitação como o repúdio serem atos voluntários e livres (artigo 2021º do CS); de não ser possível aceitar ou repudiar a herança em parte, com termo ou condição (artigo 2022º do CS) e ainda de a aceitação ser expressa ou tácita (artigo 2027º do CS).

Para além das semelhanças indicadas, é possível notar algumas diferenças, nomeadamente no que respeita ao papel do cônjuge nesta época, e mais ainda quanto ao direito de representação.

O artigo 2024º do CS dispunha que «a mulher casada não póde validamente aceitar ou repudiar a herança sem auctorisação do marido, nem o marido sem consentimento da mulher. A auctorisação do marido e o consentimento da mulher podem ser suppridos judicialmente». Norma esta que foi eliminada, e que hoje em dia não se encontra prevista no Código Civil vigente.

Por outro lado, e no que concerne ao direito de representação, dispunha o artigo 2035º do CS o seguinte: «entende-se que o herdeiro, que repudia, nunca foi herdeiro, nem póde haver, em tal caso, direito de representação; mas o repúdio da herança não priva o repudiante do direito de haver os legados, que lhe tenham sido deixados». Verifica-se, portanto que esta norma é contrária à vigente atualmente, concretamente no artigo 2062º do CC, que permite o direito de representação nestes casos.

3.7. Administração da herança

O Capítulo VIII vem demonstrar que após a morte de *de cuius*, torna-se necessário administrar os bens deixados pelo mesmo. Segundo Queiroga Chaves (2008, p.79) depois da aquisição mas antes da liquidação da herança, decorre um período de tempo que faz com

que sejam tomadas providências imediatas de modo a prevenir e manter os bens do falecido, até que os mesmos sejam atribuídos de forma definitiva aos herdeiros.

Assim sendo, a administração dos bens deixados pelos *de cuius* tem de ser assegurada, e nos termos do artigo 2079º do CC essa função pertence ao cabeça-de-casal.

O cargo de cabeça-de-casal será atribuído respeitando a ordem prevista no artigo 2080º do CC, sendo certo que este cargo cabe em primeiro lugar ao cônjuge sobrevivente, não separado judicialmente de pessoas e bens, se for herdeiro ou tiver meação nos bens do casal; ao testamenteiro (pessoa nomeada pelo testador para que se encarregue de vigiar o cumprimento do seu testamento ou executá-lo no todo ou em parte, de acordo com o artigo 2320º do CC), salvo declaração do testador em contrário; aos parentes que sejam herdeiros legais e por último aos herdeiros testamentários.

Caso existam vários parentes que sejam herdeiros legais, prevalecerá o mais próximo em grau. Se ainda assim existirem vários herdeiros legais do mesmo grau de parentesco, ou de entre os herdeiros testamentários, são chamados a ocupar o cargo os que viviam com o falecido há pelo menos um ano à data da morte. Por último, caso ocorra uma situação de igualdade de circunstâncias, prefere o herdeiro mais velho; regra que se volta a aplicar no caso de a herança ser inteiramente distribuída em legados, situação em que o cabeça-de-casal será o legatário mais beneficiado, nos termos do artigo 2081º do CC.

Após serem aplicadas as regras acima apresentadas de modo a determinar o cabeça-de-casal, o mesmo pode recusar-se a desempenhar este cargo, decisão admissível nos casos previstos no artigo 2085º do CC.

Mesmo que o cabeça-de-casal designado aceite desempenhar o cargo, pode vir a ser removido desta função, a pedido de qualquer interessado, caso se verifique algum comportamento patente no nº 1 do artigo 2086º do CC, nomeadamente em casos de sonegação de bens prevista no artigo 2096º, nº 1, do CC.

Se após estas situações, se verificar que todas as pessoas que podiam ocupar o cargo de cabeça-de-casal se recusam a fazê-lo ou aquelas que o aceitam, acabam por ser removidas de tal função, procede-se a uma nomeação oficiosa ou seja, o cabeça-de-casal será designado pelo tribunal ou a requerimento de qualquer interessado tal como dispõe o artigo 2083º do CC ou, em alternativa poderão os interessados chegar a acordo e entregar a administração da herança a qualquer outra pessoa nos termos do artigo 2084º do CC.

Relativamente à administração dos bens em si, dispõe o artigo 2087º do CC que se o *de cuius* tiver sido casado no regime de comunhão, o cabeça-de-casal administrará não só os bens próprios do falecido, mas também os bens comuns do casal.

A determinação do cabeça-de-casal torna-se essencial em sede de imposto do selo, uma vez que é sobre ele que recai o cumprimento de obrigações fiscais, nomeadamente a participação do falecimento do autor da sucessão ao serviço de finanças, como analisaremos adiante.

No entanto, a administração da herança nem sempre foi dirigida por estas normas.

No Código Civil de 1867, o cabeça-de-casal era a pessoa encarregue «de arrolar e dar á descrição e partilha os bens da herança» (artigo 2067º do CS), e a ordem pela qual era designado o cabeça-de-casal era a prevista no artigo seguinte: em primeiro lugar este cargo incumbia ao cônjuge sobrevivente caso o casamento tivesse sido celebrado na comunhão, porque nos restantes casos o cônjuge sobrevivente só intervinha na parte em que o mesmo pudesse «ter partilha»; se não existisse cônjuge sobrevivente, era chamado à titularidade deste cargo o filho ou o «coherdeiro» que vivia com o falecido e se não fosse incapaz; na hipótese de nenhum filho ou herdeiro viver com o falecido, ou caso vivessem todos, era dada prioridade ao «filho varão» ou ao herdeiro mais velho, e unicamente no caso de não existirem os referidos, a função seria desempenhada pela irmã ou herdeira mais velha, que não fosse incapaz; e por último se uma parte dos filhos do falecido vivessem com este e outra parte não, aos primeiros aplicar-se-ia a regra anterior, tal como dispunha o artigo 2068º do CS.

A subsecção que contém as disposições relativas ao cabeça-de-casal no anterior Código Civil, encontrava-se incluída na Secção III relativa ao inventário, podendo verificar-se que a maioria das normas se referem às obrigações que o cabeça-de-casal tem ao longo do processo de inventário, que hoje apenas se aplica quando não se consegue pôr termo à comunhão hereditária ou, não sendo necessária a realização de partilha, para relacionar os bens objeto de sucessão, e a servir de base à eventual liquidação da herança, nos termos do nº1 do artigo 2º da Lei nº 23/2013, de 5 de março.

Neste sentido, o artigo 2072º do CS vem confirmar a ideia anterior, uma vez que apresenta um conjunto de factos que o cabeça-de-casal tem de declarar para este processo, nomeadamente o nome e o estado do autor da herança, o lugar em que faleceu, o nome dos herdeiros, se o falecido deixou ou não testamento, à semelhança do que acontece atualmente no artigo 24º, nº 2, da referida Lei.

3.8. Partilha da herança

A partilha consiste no «acto que permite dividir os bens deixados pelo *de cujus*», (Queiroga Chaves, 2008, p.85) ato este que possibilita a transferência desses mesmos bens para a esfera jurídica dos herdeiros.

Como decorre do artigo 2101º do CC a partilha pode ser exigida por qualquer coherdeiro ou pelo cônjuge meeiro.

Quanto à forma a que a partilha deve obedecer, nos termos do artigo 2102º do CC, a partilha pode ser realizada através de dois modos: nas conservatórias ou por via notarial (quando existe acordo entre os interessados) ou por meio de inventário (quando não existe acordo entre todos os interessados na partilha; quando o Ministério Público entende que o interesse do incapaz a que a herança é deferida implica aceitação beneficiária ou por último, caso qualquer um dos herdeiros não possa intervir na partilha por acordo por se encontrar ausente em parte incerta ou por sofrer de uma incapacidade de facto permanente).

Caso exista apenas um único interessado, dispõe o atual artigo 2103º do CC que neste caso «o inventário a que haja de proceder-se nos termos do nº2 do artigo anterior tem apenas por fim relacionar os bens e, eventualmente, servir de base à liquidação da herança».

Havendo acordo de todos os interessados, a partilha será realizada tal como referido, nas conservatórias ou por via notarial. Deve a partilha realizar-se em qualquer conservatória (o Decreto-Lei nº 247-B/2008, de 30.12 eliminou a competência territorial das conservatórias de registo civil) quando os interessados optem por recorrer ao procedimento simplificado de sucessão hereditária, previsto nos artigos 210º-A a 210º-R do Código do Registo Civil (CRC). Nos termos do artigo 210º-A do CRC, este procedimento tem como objetivo promover os atos de titulação, registo e garantia do cumprimento de obrigações fiscais respeitantes à sucessão hereditária, num Balcão de Heranças (introduzido pelo DL nº 324/2007, de 28 de setembro [alterado pelo DL nº 247-B/2008, de 30 de dezembro] e regulamentado pela Portaria nº 1594/2007, de 17 de dezembro, por sua vez alterada pela Portaria nº286/2012, de 20 de setembro), local onde se poderá optar por diferentes procedimentos: a) procedimento de habilitação de herdeiros, partilha e registos (artigo 210º-F); b) procedimento de habilitação de herdeiros com ou sem registos (artigo 210º-G) e c) procedimento de partilha e registos (artigo 210º-H).

Para que seja dado início a qualquer um dos procedimentos simplificados acima referidos, é necessário que o mesmo seja promovido pelo cabeça-de-casal ou, em alternativa pelo seu representante legal ou mandatário nos termos do artigo 210º-B do CRC.

De referir que esta opção pelos procedimentos simplificados, tem implicação em termos fiscais designadamente em sede de imposto do selo, uma vez que o prazo para se iniciarem estes procedimentos finda no final do terceiro mês seguinte ao da morte do autor da sucessão, norma esta prevista no nº1 do artigo 210º-C, e que vai ao encontro da disposição prevista no artigo 26º, nº 3, do CIS, seguindo-se o nº 2 que dispõe que caso estes procedimentos sejam iniciados após este prazo, o serviço de registo tem o dever de informar esse facto aos serviços de finanças competentes para que os mesmos procedam à cobrança das coimas que se mostrem devidas.

Os interessados podem também optar pela via notarial.

Tal como acontece através do procedimento simplificado, por meio da via notarial também é possível proceder-se à partilha dos bens que compõem a herança, no entanto esta escritura só é possível depois dos herdeiros se encontrarem habilitados (através da escritura de habilitação de herdeiros, nos termos da alínea d) do nº 2 do artigo 80º do CN).

Depois de realizada a escritura de partilha, o partilhante que adquiriu um determinado bem imóvel (artigo 4º, al. a), do CIMT), está sujeito à participação do mesmo, para que seja liquidado imposto do selo (verba 1.1 da TGIS) e do IMT, sobre as tornas, quer a partilha tenha sido realizada por via notarial, quer por meio de inventário. Quanto ao IMT, dispõe o artigo 2º, nº 5, al. c) do CIMT que também é sujeito a este imposto «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», sendo o imposto liquidado pelos serviços de finanças onde correm os IS, e de imediato emitida a nota de liquidação.

Nos termos do artigo 86º do CN, a habilitação notarial produz os mesmos efeitos que a habilitação judicial, sendo título bastante para se fazer em comum e a favor de todos os herdeiros (legítimos, legitimários e testamentários) e também do cônjuge meeiro determinados atos, nomeadamente os registos nas conservatórias do registo predial, mais concretamente o registo de aquisição em comum e sem determinação de parte ou direito, de acordo com o disposto nos artigos 8º-A, nº 1, al. a) ii) e 49º do CRP, sendo certo que este registo constitui uma exceção à regra, por não se encontrar incluído no leque de registos

obrigatórios previstos no artigo 2º do CRP, e conseqüentemente não estar sujeito a um prazo. No entanto, caso se pretenda efetuar este registo só poderá realizar-se o mesmo de forma definitiva se se mostrarem «pagos ou assegurados os direitos do fisco» (artigo 72º do CRP), o que neste caso nos remete para o imposto do selo pela sua importância nas transmissões gratuitas, com exceção dos casos em que já tenham decorrido 8 anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu e por isso haja lugar a prescrição nos termos do artigo 48º, nº 1, da LGT, por se tratar de um imposto de obrigação única. Fora destes casos é devido imposto do selo, e mesmo que não haja lugar a pagamento (como é o caso dos herdeiros legítimos), é necessária a sua participação aos serviços de finanças. Dispõe ainda o nº 3 do artigo 72º do CRP que «o imposto do selo nas transmissões gratuitas considera-se assegurado desde que esteja instaurado o respetivo processo de liquidação e dele conste o prédio a que o registo se refere».

Para além do procedimento simplificado e da escritura pública, é ainda possível recorrer a outra via: o documento particular autenticado (DPA) que consiste num documento confirmado pelas partes, perante notário, tal como dispõem os artigos 363º, nº 3, do CC e 150º do CN. Depois de apresentado este documento, deve efetuar-se o termo de autenticação, tal como previsto no artigo 151º do CN.

Para além dos notários, estabelece do nº 1 do artigo 38º do DL nº 76-A/2006, de 29 de março (alterado pelo DL nº 250/2012, de 23 de novembro) que têm competência para autenticar documentos particulares: as câmaras de comércio e indústria (reconhecidas nos termos do DL nº 244/92, de 29 de outubro), os conservadores, oficiais de registo, advogados e solicitadores.

Resulta ainda das alíneas a) e f) do artigo 22º do DL nº 116/2008, de 4 de julho (alterado pelo DL nº 99/2010, de 2 de setembro), que os «atos que importem reconhecimento, constituição, aquisição, modificação, divisão ou extinção dos direitos de propriedade, usufruto, uso e habitação, superfície ou servidão sobre coisas imóveis» assim como «as divisões de coisa comum e as partilhas de patrimónios hereditários», só adquirem validade se forem celebrados através de escritura pública ou documento particular autenticado.

Para além da partilha realizada nas conservatórias ou por via notarial, o nº 1 do artigo 2102º do CC dispõe que a partilha pode realizar-se por meio de inventário, uma vez que este se destina a «pôr termo à comunhão hereditária» nos termos do nº 1 do artigo 2º da Lei 23/2013, de 5 de março, que exhibe o regime a que o processo de inventário está sujeito.

A atual lei do inventário que revogou a Lei 29/2009, de 29 de junho, veio aprovar o Regime Jurídico do Processo de Inventário (RJPI) (regulamentado pela Portaria nº 278/2013, de 26 de agosto), passando a regular os processos de inventário iniciados após a sua entrada em vigor (primeiro dia útil do mês de setembro de 2013), não podendo ser aplicada a processos de inventário que nesta data se encontrassem pendentes.

Com a entrada em vigor desta lei, o processo de inventário sofreu uma desjudicialização, uma vez que a tramitação deste processo passou a ser realizada pelos notários, tal como consta do artigo 3º do RJPI, deixando de ser tramitado no tribunal.

Esta medida teve como objetivos, eliminar a morosidade do processo, aumentar a utilização de processos extrajudiciais e ainda libertar os tribunais das questões relacionadas com o inventário.

Segundo Abílio Neto (2013, p.16), este último objetivo «não foi satisfatoriamente atingido», talvez pelo facto de existirem ao longo deste regime situações que são remetidas para o juiz, para que este efetivamente decida, nomeadamente a disposição prevista no artigo 16º, nº, do RJPI que dispõe que

[o] notário determina a suspensão da tramitação do processo sempre que, na pendência do inventário, se suscitarem questões que, atenta a sua natureza ou a complexidade da matéria de facto e de direito, não devam ser decididas no processo de inventário, remetendo as partes para os meios judiciais comuns até que ocorra decisão definitiva, para o que identifica as questões controvertidas, justificando fundamentadamente a sua complexidade.

Optando pelo processo de inventário, este terá de ser instituído no cartório notarial do município do lugar da abertura da sucessão (determinado pelo preceito previsto no artigo 2031º do CC), ou caso não exista, é competente o cartório notarial sediado num dos municípios confinantes, nos termos do artigo 3º, nº 1 e nº 3 do RJPI.

Quanto à legitimidade para requerer ou intervir no inventário prevista no artigo 4º do RJPI, note-se que podem solicitar este processo: a) os interessados diretos na partilha e b) quem exercer as responsabilidades parentais, o tutor ou o curador, consoante os casos, quando a herança seja deferida a incapazes ou a ausentes em parte incerta. É ainda de assinalar que os legatários têm legitimidade para intervir no processo de inventário, não podendo requerer o mesmo.

Relativamente ao cônjuge como interessado na partilha, deve proceder-se à distinção entre duas situações: o cônjuge meeiro do inventariado e o cônjuge do herdeiro.

Em primeiro lugar, o cônjuge meeiro do inventariado goza do direito de exigir a partilha uma vez que, mesmo que entre eles vigore o regime de separação de bens (artigo 1735º do CC) este continua a ser herdeiro legitimário do *de cuius*, sendo por isso um interessado direto na partilha.

Por outro lado, e indo ao encontro da perceção de Abílio Neto (2013, p.31), o cônjuge do herdeiro é considerado um interessado direto na partilha quando entre eles vigore o regime matrimonial da comunhão geral de bens (artigo 1732º do CC), porque neste caso os bens incorporados no acervo hereditário farão parte do património comum.

Existe uma situação com especial relevância prevista no artigo 18º do RJPI: a cumulação de inventários. Esta é uma situação em que a lei permite que se cumulem inventários, permissão esta motivada por uma questão de praticidade, que na opinião do autor (p. 72) contém mais vantagens do que inconvenientes.

Esta cumulação de inventários pode ocorrer quando: a) sejam as mesmas as pessoas por quem tenham de ser repartidos os bens; b) se trate de heranças deixadas pelos dois cônjuges; c) uma das partilhas esteja dependente da outra ou das outras.

No que respeita às certidões extraídas dos processos de inventários (artigo 20º do RJPI), note-se que estas constituem título executivo no caso de conterem todos os requisitos previstos nesta norma.

Em primeiro lugar, estabelece o nº 5 do artigo 10º do Código de Processo Civil (CPC) que «toda a execução tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da ação executiva». Segundo Ana Prata (2013, p.1420) um título executivo é um «documento demonstrativo de um direito, que pode, segundo a lei, servir de base ao processo executivo».

Relativamente a esta questão, decidiu o Tribunal da Relação de Lisboa (processo nº 0068172, de 26.11.1995) que,

(I.) para que a sentença possa servir de base à ação executiva, não é necessário que condene no cumprimento de uma obrigação, bastando que esta obrigação fique declarada ou constituída por essa sentença; (II.) Apesar de o inventário não ser uma ação de condenação, o certo é que a sentença homologatória de partilhas fixa definitivamente, após o seu trânsito em julgado, o direito dos interessados, nomeadamente quanto aos

bens que lhes foram adjudicados; (III.) Se o cabeça de casal se recusar a entregar tais bens aos interessados, a sentença homologatória servirá de título executivo para obter tal entrega.

Resultado das alterações sofridas tanto pelo processo de inventário como pelo Código de Processo Civil (com a aprovação da Lei nº 41/2013, de 26 de junho (alterada pela Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro), importa proceder ao enquadramento deste título executivo uma vez que o processo de inventário deixou de ter lugar no tribunal para passar a ser tramitado nos cartórios notariais. Esta alteração fez com que hoje em dia se considere a certidão extraída do processo de inventário um título executivo de cariz extrajudicial, enquadrado na al. b) do nº 1 do artigo 703º do CPC.

Relativamente à tramitação do processo de inventário, esta tem início no Capítulo II (artigo 21º e seguintes) da Lei 23/2013, de 5 de março, e apresenta uma organização do processo dividida em diferentes fases, desde o requerimento inicial (artigo 21º do RJPI) à conferência preparatória (artigo 47º do RJPI), da conferência de interessados (artigo 49º do RJPI) até à partilha (artigo 57º do RJPI), e finalmente a decisão homologatória da partilha (artigo 66º RJPI), cabendo recurso de apelação a esta decisão, para o Tribunal da Relação territorialmente competente, com efeito meramente devolutivo nos termos do nº 3 do artigo 66º do RJPI.

Face à análise realizada, torna-se essencial descortinar se existiram alterações ao longo do tempo neste processo de partilha ou se pelo contrário, tudo se manteve organizado e legislado da mesma forma.

O Código Civil de 1867 exibia o processo de inventário no Capítulo IV, Secção III sendo denominado «do inventario». É desde logo perceptível que este processo se encontrava inserido num contexto absolutamente diferente daquele em que se encontra hoje, em primeiro lugar pelo facto de integrar o capítulo que respeita à sucessão testamentária e legítima.

Repare-se que o artigo 2064º do CS estabelecia uma regra de carácter imperativo no que concerne às situações em que era obrigatório iniciar-se o processo de inventário: «haverá sempre inventario, quando qualquer dos herdeiros for menor, interdito, ausente ou desconhecido» e por outro lado era estabelecida uma limitação temporal, dentro da qual o inventário tinha de ser concluído, veja-se: «§ 1.º Em casos taes, o inventario será concluido dentro de sessenta dias, contados desde aquelle em que for principiado salvas as disposições

do artigo 2050.º § 2.º Cessando a causa, pela qual se procede a inventario, este não proseguirá, salvo havendo quem o requeira d'entre os coherdeiros».

Atualmente, o processo de inventário é um processo facultativo e recorre-se ao mesmo nos já referidos casos previstos no artigo 2º do RJPI, designadamente em casos em que os interessados não chegam a acordo na partilha dos bens que compõem uma herança. No caso de existirem incapazes e ausentes como intervenientes neste processo, serão estes representados por curador especial quando o representante legal também concorra com ele(s) à herança ou quando concorram à mesma, vários incapazes representados pelo mesmo representante, de acordo com a disposição prevista no artigo 7º do RJPI.

Verifica-se, portanto uma significativa alteração neste regime uma vez que, anteriormente a lei ditava que a herança fosse aceite a benefício de inventário, nomeadamente no caso de os intervenientes serem incapazes ou ausentes.

Quanto à tramitação do processo de inventário, observam-se algumas semelhanças no que respeita às atualmente denominadas de «declarações do cabeça de casal».

Também com a vigência do Código de Seabra, se verificou uma preocupação com as declarações proferidas pelo cabeça de casal, pois este tinha que prestar declarações sobre a identificação do autor da herança e seus herdeiros e proceder à descrição dos bens da herança (descrição feita atualmente através da relação de bens como decorre do artigo 24º RJPI), nos termos dos artigos 2072º a 2088º do CS.

Mais se acrescenta que naquela altura, era exigida a avaliação dos bens realizada por nomeados, resultantes do acordo concretizado entre herdeiros, sendo certo que atualmente, essa função cabe ao cabeça de casal, que para além de relacionar os bens, tem de proceder à indicação dos valores que atribui a cada um deles, nos termos do artigo 26º do RJPI.

Quanto às avaliações previstas no artigo 2089º a 2097º do CS, note-se que era dada peculiar importância a cada tipo de bem, nomeadamente a avaliação prevista no artigo 2092º do CS que estabelecia que «as joias e os objectos de ouro e prata serão avaliados pelos contrastes e ensaiadores, no seu valor intrinseco, accrescendo metade do feitio, se merecerem ser conservados». Esta norma tem um enorme relevo neste estudo, uma vez que, e tal como veremos adiante, a incidência do imposto do selo regia-se também pelo tipo de bens recebidos a título de herança.

3.8.1. Colação

Esta figura jurídica vem prevista no artigo 2104º do CC e seguintes, e revela a obrigação que os descendentes que pretendem entrar na sucessão do ascendente têm, de restituir à massa da herança, para igualação da partilha, os bens ou valores que lhes foram doados pelo ascendente.

Nas palavras de Pamplona Corte-Real (2012, p.309) a colação é um

[i]nstituto de recorte e alcance limitados, identificado afinal com uma presunção legal *juris tantum* de que às doações feitas pelo autor da sucessão a descendentes que, na altura, seja presuntivos herdeiro legitimários (cf. art.ºs 2104.º e 2105.º) envolveriam apenas uma antecipação do preenchimento do respetivo quinhão hereditário (cf. art.º 2108.º n.º1), na pressuposição de que a intenção do autor da sucessão e da doação não terá sido a de beneficiar aquele descendente face aos demais (para além do benefício decorrente da imediata aquisição do bem).

A existência da colação está relacionada com a igualdade entre os descendentes, e segundo Leite de Campos e Martinez de Campos (2017, p.136) o fundamento da mesma «residirá na vontade presumida do “*de cuius*” que, ao fazer uma doação a um dos seus descendentes, não terá querido avantajá-lo em face dos outros».

De acordo com as regras estabelecidas para a sucessão legítima, as quotas que cabem a cada um dos herdeiros são em princípio iguais, mas caso ocorra uma doação feita pelo *de cuius* a favor de um destes, esta resultará numa desigualdade entre herdeiros, fazendo com que a colação se torne numa forma de igualar as quotas que estes receberão, evitando desigualdades e favorecimentos.

Nos termos do artigo 2105º do CC apenas são sujeitos à colação os descendentes que eram à data da doação presuntivos herdeiros legitimários do doador, não estando abrangido o cônjuge do presuntivo herdeiro legitimário, mesmo que entre os cônjuges vigore o regime da comunhão geral, de acordo com o artigo 2107º do CC.

Para que sejam restituídos à massa da herança os bens doados, deve ter-se em consideração o disposto no nº 1 do artigo 2108º do CC que determina que a colação é feita através da imputação do valor da doação ou da importância das despesas na quota hereditária, ou pela restituição dos próprios bens doados, se houver acordo de todos os herdeiros. Por sua vez, o nº 2 vem reforçar a ideia de igualdade entre todos os herdeiros.

Embora seja presente a ideia de igualação de todos os herdeiros, no que respeita ao cônjuge sobrevivente, é de notar que pelas redações fornecidas pelos artigos 2104º e 2105º do CC é possível verificar que o cônjuge (atualmente herdeiro legítimo) não se encontra incluído no leque de herdeiros legítimos que devem restituir à massa da herança os bens havidos por meio de doação.

No entendimento dos referidos autores (p.139) o legislador não teve como objetivo desigualar ainda mais o cônjuge e os descendentes.

Assim sendo, e partilhando o entendimento destes, é possível verificar a existência de uma lacuna na lei, que de acordo com os mesmos foi provocada pelo legislador de 1978, que por um lado incluiu o cônjuge sobrevivente na lista de herdeiros legítimos, e por outro não o incluiu na lista dos herdeiros sujeitos a colação.

Existe a possibilidade de afastamento desta figura jurídica, tal como prevê o artigo 2113º do CC, que pode ocorrer no ato da doação ou posteriormente e caso esta tenha sido acompanhada de alguma formalidade externa, só desta forma será possível a dispensa ou ainda através de testamento.

Durante a vigência do Código de Seabra, o instituto da colação encontrava-se previsto na Subsecção III pertencente ao Capítulo VI destinado às disposições comuns, à sucessão testamentária e à sucessão legítima.

Dispunha o artigo 2098º do CS o seguinte: «diz-se colação a restituição, que os herdeiros legítimos, que pretendem entrar na sucessão, devem fazer á massa da herança, dos valores que lhes houverem sido doados pelo auctor d'ella, para o calculo da terça e egualação da partilha». É possível apurar que a norma se manteve semelhante até aos dias de hoje, no entanto há que ter em conta que o elenco de herdeiros legítimos foi alterado pela grande reforma de 77, que veio fornecer a atual redação prevista no artigo 2157º do CC.

A colação como a conhecemos hoje teve origem no Código de Seabra e é possível afirmar que este instituto se manteve ileso nomeadamente quanto à dispensa da colação, às despesas de alimentos e aos frutos, com exceção da alteração relativa à posição sucessória do cônjuge.

3.8.2. Efeitos da partilha

A Secção IV pertencente ao Capítulo X do Código Civil trata os efeitos da partilha, que por outras palavras revelam os comportamentos a adotar depois de partilhados os bens da herança.

Uma vez realizada a partilha, cada herdeiro é considerado como o único sucessor (por partilha) dos bens que lhe foram atribuídos, nos termos do artigo 2119º do CC, no entanto há que ter em conta a disposição relativa aos frutos (artigo 2090º do CC) que determina que o cabeça-de-casal deve vender os mesmos podendo aplicar o seu produto na satisfação de encargos.

Assim sendo, todos os documentos relativos aos bens adjudicados ao sucessor devem ser entregues a este último de acordo com o artigo 2120º do CC.

Já o Código de Seabra reservava lugar para os efeitos da partilha, nomeadamente na Subsecção VI do Capítulo IV.

Este código fornecia uma disposição semelhante à prevista no atual artigo 2119º do CC, apresentando o artigo 2158º do CS a seguinte redação: «a partilha legalmente feita confere aos coherdeiros a propriedade exclusiva dos bens, que são repartidos entre elles».

No entanto, é visível uma preocupação nesta época com a perda dos bens que compunham a herança, sendo esta questão tratada também nesta subsecção. Os artigos 2159º, 2160º e 2161º do CS dispunham que os herdeiros eram abrangidos pela obrigação de indemnização (tendo em conta a proporção das suas quotas hereditárias) caso se verificasse a «evicção dos objectos repartidos», cessando esta obrigação caso a perda dos bens ocorresse por culpa imputável ao «evicto», por causa posterior à partilha ou se existisse convenção em contrário.

3.8.3. Impugnação da partilha

A impugnação da partilha prevista entre os artigos 2121º e 2123º do CC, determina que a partilha extrajudicial é impugnável nos mesmos casos em que os contratos o podem ser, havendo lugar a partilha adicional quando ocorra omissão de bens da herança, não sendo determinada a nulidade da partilha nestes casos.

Por outro lado, é aplicável a nulidade da partilha nos casos em que esta tenha incidido sobre bens que não integravam a herança, passando neste caso a aplicar-se a norma prevista para a venda de bens alheios, designadamente no artigo 892º do CC.

Ao tempo do Código de Seabra, incidia a Subsecção VII do Capítulo IV sobre a rescisão da partilha, ao invés de impugnação da partilha, no entanto as normas ali previstas deram origem às que vigoram atualmente.

A norma prevista no artigo 2163º do CS previa a possibilidade de as partilhas extrajudiciais serem rescindidas nos casos em que os contratos também o podiam ser verificando-se, portanto que esta norma esteve na origem do atual artigo 2121º do CC.

Por sua vez, o artigo 2164º do CS concedia a possibilidade de as partilhas judiciais confirmadas por sentença transitada em julgado serem rescindidas nos casos em que se verificasse a nulidade do processo.

Por último, é de referir que a partilha adicional ocorria durante a vigência do Código de 1867, mais concretamente através da disposição prevista no artigo 2166º do CS que determinava que «a omissão de alguns objectos na partilha não é motivo para esta se desfazer, e tão somente se fará partilha adicional d'esses objectos».

3.9. Alienação da herança

A alienação da herança encontra-se prevista no artigo 2124º do CC e seguintes e segundo Ana Prata (2013, p.101) consiste na «transmissão *inter vivos* de herança ou de quinhão hereditário entre o herdeiro e um terceiro» considerando ainda que esta pode ser onerosa ou gratuita e que inclui todos os direitos e vinculações.

Esta transmissão tem de ser realizada através de escritura pública ou documento particular autenticado, caso existam bens cuja alienação deva ser feita por uma destas formas, de acordo com o nº 1 do artigo 2126º do CC (redação fornecida pelo DL nº 116/2008, de 4.07). Por sua vez, o nº 2 vem determinar que caso não se verifique o caso acima referido, a alienação deverá ser realizada através de documento particular.

Existe ainda uma figura jurídica com especial importância neste campo: o direito de preferência previsto no artigo 2130º do CC. Este direito estipula que os co-herdeiros gozam de preferência quando seja vendido ou dado em cumprimento a estranhos um quinhão hereditário, gozando de um prazo de dois meses para exercerem a preferência quando haja comunicação.

A alienação da herança durante a vigência do Código de Seabra encontrava-se prevista no artigo 2137º do CS e apresentava semelhanças relativamente à norma atual, dispondo que

[s]e a adjudicação for feita a algum estranho, depositará este no mesmo acto o preço da arrematação, ou dará caução ao prompto pagamento; sendo, porém feita a algum dos interessados, só será obrigado a depositar, ou dar caução, pelo valor excedente á porção que elle verosimilmente virá a ter nos bens partíveis.

A alienação da herança ou quinhão hereditário está sujeita a IMT nos termos da alínea c) do nº 5 do artigo 2º do CIMT. Quanto ao cálculo das alienações do quinhão hereditário, dispõe o nº 1 do artigo 26º do CIMT que «quando não se conheça a quota do co-herdeiro alienante, o IMT é calculado sobre o valor constante do contrato em relação aos bens imóveis, devendo proceder-se à correcção da liquidação logo que se determine a quota-parte dos bens respeitantes ao co-herdeiro», dispondo ainda o nº 2 que neste caso a partilha não pode realizar-se sem que esteja feita a correção da liquidação.

No entanto a alienação da herança não está sujeita apenas a IMT, mas também a Imposto do selo.

Sempre que se aliene uma herança ou um quinhão hereditário, nos quais se encontrem bens imóveis, é aplicável simultaneamente ao IMT, a Verba 1.1 da TGIS. Caso se verifique a alienação de um imóvel a um terceiro e este o destinar a habitação própria permanente, o IMT a pagar será calculado tendo por base a tabela prevista no nº 1 al. a) do artigo 17º do CIMT, podendo o adquirente beneficiar da isenção ali prevista se o valor do imóvel não exceder 92.407 €. Quanto ao IS, qualquer que seja o fim dado ao imóvel, há sempre lugar a pagamento deste imposto.

3.10. A sucessão legítima

A sucessão legítima encontra-se prevista no Título II (Capítulo I) do Livro V do Código Civil, particularmente nos artigos 2131º a 2155º do CC.

Este tipo de sucessão legal tem origem quando o falecido não dispõe de forma válida e eficaz, de todos ou de parte, dos bens de que podia dispor para depois da morte, fazendo com que sejam chamados à sucessão os herdeiros legítimos, tal como decorre do artigo 2131º do CC.

Desta forma resulta o facto de o falecido ter a possibilidade de dispor dos seus bens e, uma vez munido com esta hipótese, pode optar por repartir os mesmos consoante a sua vontade (dentro da lei), ou optar por não dispor dos seus bens, não realizando testamento (sucessão *ab intestato*) originando assim a sucessão legitimária.

Estamos perante uma sucessão com natureza supletiva, que corresponde à quota disponível que segundo Ana Prata (2013, p. 1215) significa a «porção de bens de que o *de cuius* pode dispor livre e validamente».

Caso se verifique que o falecido não optou pela disposição dos seus bens, são chamados à sucessão os herdeiros legítimos, que de acordo com o artigo 2132º do CC são o cônjuge, os parentes e o Estado. No entanto este chamamento obedece à regra prevista no artigo 2133º do CC, que estabelece a ordem pela qual são chamados. Respeitando esta disposição são chamados em primeiro lugar o cônjuge e os descendentes; seguidos do cônjuge e ascendentes; irmãos e seus descendentes; outros colaterais até ao quarto grau e por último o Estado.

Quanto ao cônjuge sobrevivente que integra a primeira classe de sucessíveis, pode este vir a ocupar a segunda classe no caso de o autor da sucessão falecer deixando ascendentes sem deixar descendentes, nos termos do nº 2. Para que o cônjuge seja chamado à herança, para além de ter sobrevivido ao falecido, não se pode encontrar em nenhuma das seguintes situações à data da morte do autor da sucessão, previstas no nº 3, designadamente: encontrar-se divorciado ou separado judicialmente de pessoas e bens, por sentença que já tenha transitado ou venha a transitar em julgado, ou ainda se a sentença de divórcio ou separação vier a ser proferida posteriormente àquela data (de acordo com o disposto no artigo 1785º, nº 3 do CC).

Ainda relativamente à ordem segundo a qual são chamados os herdeiros, deve atender-se ao facto de os herdeiros de cada uma das classes de sucessíveis preferirem aos das classes imediatas de acordo com o artigo 2134º do CC (princípio da preferência), preferindo os parentes de grau mais próximo em relação aos de grau mais afastado dentro de cada classe, tal como dispõe o artigo 2135º do CC (princípio da preferência de grau de parentesco dentro de cada classe) e por último os parentes de cada classe sucedem por cabeça ou partes iguais nos termos do artigo 2136º do CC (princípio da sucessão por cabeça).

Caso os sucessíveis da mesma classe sejam chamados simultaneamente à herança e não puderem ou não quiserem aceitar a mesma, são chamados os imediatos sucessores; por outro lado, se apenas algum ou alguns deles não puderem ou não quiserem aceitar, a sua parte acrescerá à dos outros sucessíveis que pertençam à mesma classe e que com eles concorram à herança, nos termos do artigo 2137º do CC. É possível verificar que em sede de sucessão legítima, há lugar ao direito de acrescer (artigo 2143º do CC) tratado adiante, e também ao

direito de representação já analisado e que não é prejudicado quando estamos perante uma sucessão legítima, tal como dispõe o artigo 2138º do CC.

A sucessão legítima subdivide-se ainda em: sucessão do cônjuge e dos descendentes (artigos 2139º a 2141º do CC); sucessão do cônjuge e dos ascendentes (artigos 2142º a 2144º do CC); sucessão dos irmãos e seus descendentes (artigos 2145º e 2146º do CC); sucessão dos outros colaterais (artigos 2147º e 2148º do CC) e por último, a sucessão do Estado (artigos 2152º a 2155º do CC).

A sucessão do cônjuge e dos descendentes rege-se essencialmente pelo princípio da divisão por cabeça ou seja, a herança é dividida pelo número de herdeiros, tal como dispõe o artigo 2139º do CC. Esta norma admite uma exceção, prevista na parte final do nº 1, que expõe uma proteção do cônjuge, uma vez que seja qual for o número de herdeiros, aquele não poderá receber menos do que uma quarta parte da herança. É possível verificar, a título exemplificativo, que se o falecido deixar três filhos, não existe complexidade no cálculo das quotas de cada um, uma vez que se dividirá a herança por quatro e este sistema em nada afetará a quota imperativa de um quarto destinada ao cônjuge. Situação diferente será se ao falecido sobreviverem quatro ou mais filhos, o que neste caso obrigará à realização do cálculo destinado a identificar a quota do cônjuge de maneira a que este não receba uma quota inferior a uma quarta parte da herança, perfazendo um total de três quartos destinados aos filhos e um quarto para o cônjuge.

Caso não exista cônjuge, a herança é dividida pelo número de filhos, e por isso em partes iguais nos termos do nº 2 do referido artigo.

De acordo com o artigo 2140º do CC, «os descendentes dos filhos que não puderem ou não quiserem aceitar a herança são chamados à sucessão nos termos do artigo 2042º». Esta disposição revela que se os filhos do *de cuius* não puderem ou não quiserem aceitar a herança, originam o chamamento dos descendentes como por exemplo, os netos do falecido. Estamos mais uma vez perante um exemplo de aplicação do direito de representação, no entanto neste caso a regra da divisão por cabeça sofre uma alteração, passando a ser realizada por grau.

Na hipótese de o falecido não deixar descendentes, é chamado o cônjuge sobrevivente para que lhe suceda, no entanto há que ter em conta a possível existência de ascendentes. Esta norma permite-nos transitar para o Capítulo III relativo à sucessão do cônjuge e dos ascendentes.

Nos termos do artigo 2142º do CC, se não existirem descendentes, mas sobreviverem ao *de cuius* cônjuge e ascendentes, a herança deste será dividida da seguinte forma: duas terças partes serão atribuídas ao cônjuge e a restante terça parte é destinada aos ascendentes.

Caso o falecido não deixe cônjuge sobrevivente, a totalidade da herança destinar-se-á aos ascendentes, nos termos do nº 2. Supondo que esta última situação se verifica, e existindo mais do que um ascendente, torna-se necessário proceder-se à partilha entre eles, partilha esta que será efetuada segundo as regras de preferência de classes e de graus de parentesco, já analisadas e previstas nos artigos 2134º e 2135º do CC.

Prevê ainda este capítulo, que é aplicável o direito de acrescer, nos casos em que algum ou alguns dos ascendentes não puderem ou não quiserem aceitar a sua parte da herança, fazendo com que essa parte não aceite, seja acrescentada à parte dos outros ascendentes que também concorram à sucessão e somente nos casos destes últimos não existirem será acrescentada à parte destinada à do cônjuge sobrevivente, nos termos do artigo 2143º do CC.

Por último, se não existirem descendentes nem ascendentes, a totalidade da herança caberá ao cônjuge sobrevivente, tal como dispõe o artigo 2144º do CC.

O Capítulo IV contém a sucessão dos irmãos e seus descendentes nos seus artigos 2145º e 2146º do CC e dispõe que se não existirem cônjuge, descendentes e ascendentes, são chamados à sucessão os irmãos do falecido e por meio do direito de representação, os descendentes destes últimos. A última norma pertencente a este capítulo apresenta a hipótese de poderem concorrer à sucessão irmãos germanos e irmãos unilaterais, tornando-se essencial proceder-se à distinção de ambos, uma vez que os progenitores não são os mesmos.

Denominam-se irmãos germanos, os irmãos que têm progenitores comuns (filhos do mesmo pai e da mesma mãe). Por outro lado, os irmãos unilaterais subdividem-se em duas categorias: irmãos consanguíneos e os irmãos uterinos, sendo que no primeiro caso o pai é o mesmo, e as mães diferentes, e na segunda hipótese, os irmãos têm a mesma mãe, mas os pais são distintos.

Em sede de sucessão dos irmãos, e concorrendo tanto irmãos germanos como consanguíneos ou uterinos, a atribuição da herança a cada um deles é feita de acordo com a norma prevista no artigo 2146º do CC, fazendo com que os irmãos germanos venham a receber o dobro do quinhão que os irmãos unilaterais receberão.

O Capítulo V relativo à sucessão de outros colaterais, remete-nos para a disposição prevista no n° 1 do artigo 1580° do CC que qualifica a linha de parentesco colateral como aquela em que «nenhum dos parentes descende do outro, mas ambos procedem de um progenitor comum». Nos termos do artigo 2147° do CC, se não existirem herdeiros de classes anteriores são chamados os restantes colaterais até ao quarto grau (tios-avós ou primos), aplicando-se o princípio da preferência de graus de parentesco, ou seja preferindo sempre os mais próximos.

Por último, dispõe o artigo 2148° do CC que a partilha segue o princípio da divisão por cabeça, mesmo nos casos em que algum dos chamados à sucessão seja duplamente parente do falecido, situação em que se verifica uma ocorrência de duplo parentesco.

Ainda no que respeita à sucessão legítima, o Capítulo VI destinado à sucessão do Estado apresenta as disposições que regulam esta sucessão desde o artigo 2152° a 2155° do CC.

Tal como se verifica através da alínea e) do n° 1 do artigo 2133° do CC, o Estado é o último sucessível que pode ser chamado à herança, sendo ultrapassado pelo cônjuge, descendentes, ascendentes, irmãos e seus descendentes e ainda pelos colaterais até ao quarto grau, ou seja apenas quando se esgotam estas classes de sucessíveis é que o Estado é chamado a suceder, e caso venha a ser chamado possui todos os direitos e obrigações que qualquer outro herdeiro teria no que respeita à herança. No entanto enquanto que os outros sucessíveis têm a possibilidade de aceitar e de repudiar a herança, este último não, não só não necessita de a aceitar como não a pode repudiar, de acordo com o disposto no artigo 2154° do CC. Já o artigo 2155° do CC dispõe que uma vez reconhecida (através de reconhecimento judicial) a inexistência de outros sucessíveis legítimos, a herança é declarada vaga para o Estado nos termos das leis de processo (nos termos do atual artigo 939° do CPC, anterior artigo 1133° do CPC revogado), sendo assegurado assim o destino da herança, mais concretamente dos bens que a compõem.

Face ao exposto, torna-se imperativo estabelecer uma relação entre as normas analisadas segundo o Código Civil atual e as normas que regulavam o Direito das Sucessões durante a vigência do Código Civil datado de 1867.

No Código de Seabra, a sucessão legítima ocupava o Capítulo III do Livro III, dividindo-se em sete secções que regulavam: as disposições gerais, o direito de representação, a sucessão

dos descendentes, a sucessão dos ascendentes, a sucessão dos irmãos e dos seus descendentes e por último a sucessão da fazenda nacional.

Ao invés de apresentar cada uma destas secções, considera-se mais pertinente analisar as principais alterações que ocorreram.

A sucessão legítima foi alvo de várias mudanças ao longo do tempo, veja-se que no atual Código Civil todas as normas relacionadas com a sucessão legítima foram alteradas pelo Decreto-Lei nº 496/77, de 25 de novembro, com exceção das normas relativas à sucessão do Estado, anteriormente designada de sucessão da fazenda nacional, previstas nos artigos 2153º a 2155º do CC, verificando-se que a única norma desta secção que foi alterada foi a prevista no artigo 2152º do CC (anterior 2006º do CS) que ao invés de dispor que «na falta de cônjuge e de todos os parentes sucessíveis, é chamado à herança o Estado», dispunha que «na falta de todos os herdeiros testamentários ou legítimos, sucederá o estado».

Ao longo do Título II do Livro V do atual Código Civil é possível verificar que as normas sucessórias sofreram enormes alterações.

No artigo 1974º do CS (atual artigo 1580º do CC) é visível uma alteração terminológica, uma vez que anteriormente a atual linha colateral era designada como linha transversal.

Outra das principais alterações que se verifica, é relativamente à sucessão dos descendentes que ocupava a Secção III do Capítulo III do Código de Seabra, e que fazia a distinção entre sucessíveis legítimos e ilegítimos, distinção esta abolida pela entrada em vigor do Decreto-Lei nº 496/77, de 25 de novembro. Enquanto que atualmente a única distinção que se conhece é entre irmãos germanos e unilaterais (distinção anteriormente feita no artigo 2001º do CS), no Código de 1867 eram discriminados os denominados “filhos ilegítimos”, que para sucederem aos seus pais, tinham de ser perfilhados, ou reconhecidos legalmente nos termos do artigo 1989º do CS. Para além de terem de ser reconhecidos, os filhos concebidos fora do casamento herdavam na proporção e nos termos do artigo 1785º do CS, que apresentava a seguinte redação:

«[s]e o testador tiver, ao mesmo tempo, filhos legítimos, ou legitimados, e filhos perfilhados, observar-se-á o seguinte: 1.º Se os filhos perfilhados o estavam ao tempo em que o testador contrahiu o matrimonio, de que veio a ter os filhos legítimos, a porção d’aquelles será igual á legitima d’estes, menos um terço ; 2.º Se os filhos forem perfilhados depois de contrahido o matrimonio, a sua porção não excederá a legitima dos outros, menos um terço, e sairá só da terça disponível da herança».

Por outro lado, fazia-se também a distinção entre pais legítimos e ilegítimos, designadamente nos artigos 1993º a 1995º do CS, aplicando-se as mesmas regras para os pais legítimos que existem hoje para a sucessão do cônjuge e ascendentes, com a diferença de que naquela época os pais eram chamados antes do cônjuge sobrevivivo. Quanto aos pais ilegítimos, impunha o artigo 1994º do CS que estes sucediam ao filho ilegítimo se o tivessem reconhecido, e no caso de existir cônjuge sobrevivivo, a este cabia apenas o usufruto de metade da herança, nos termos do artigo 1995º do CS. Quanto à sucessão dos ascendentes do segundo grau e seguintes, dispunha a redação de 1867 que na falta de pais, a herança era conferida aos ascendentes do segundo grau e dos seguintes, ou seja, aos avós do falecido (artigo 1996º do CS), repartindo-se a herança em partes iguais quando os ascendentes pertencessem todos ao mesmo grau (artigo 1997º do CS). Quando os graus dos ascendentes sobrevivivos fossem diferentes, a herança era atribuída ao ascendente mais próximo nos termos do artigo 1998º do CS.

À semelhança do que acontece atualmente, também durante a vigência do código de Seabra era dado relevo à sucessão dos irmãos e dos seus descendentes (artigo 2000º a 2002º do CS). Herdavam os irmãos legítimos assim como os descendentes destes, caso não existissem descendentes nem ascendentes do falecido e se este não tivesse disposto dos seus bens, situação que demonstrava uma vez mais a discriminação existente entre filhos legítimos e ilegítimos. Quanto à possibilidade de existirem irmãos germanos e irmãos consanguíneos ou uterinos, aplicava-se a mesma regra em vigor atualmente, isto é: os irmãos germanos viam dobrada a sua parte da herança, face aos outros irmãos. Caso não existissem irmãos legítimos e descendentes destes, eram chamados a receber a herança os irmãos que fossem perfilhados ou reconhecidos, ficando excluídos os irmãos ilegítimos.

Como referido, o cônjuge sobrevivivo ocupa o quarto lugar na ordem pela qual se defere a sucessão legítima e a Secção VI ocupava-se «da sucessão do conjuge sobrevivivo e dos transversaes». Naquela época, o cônjuge sobrevivivo só sucedia ao falecido se não existissem descendentes, ascendentes e irmãos e descendentes destes, isto se não estivesse judicialmente separado de pessoa e bens por culpa sua, nos termos do artigo 2003º do CS (a culpa no divórcio foi eliminada com a entrada em vigor da Lei nº 61/2008, de 31 de outubro). Caso faltassem todos os parentes e o cônjuge, eram chamados a suceder os «transversaes não designados precedentemente, achando-se dentro do decimo grau», nos termos do artigo 2004º do CS.

Ocupando o sexto lugar na ordem prevista no artigo 1969º do CS, encontrava-se a fazenda nacional, que era chamada no caso de faltarem todos os herdeiros testamentários ou legítimos, detendo todos os direitos assim como obrigações, no que toca à herança, que qualquer outro herdeiro deteria, não podendo tomar posse da herança sem que existisse uma sentença que declarasse esse direito, de acordo com os artigos 2006º, 2007º e 2008º do CS.

3.11. A sucessão legitimária

A sucessão legitimária ocupa o Título III do Livro V do Código Civil, e encontra-se prevista entre os artigos 2156º a 2178º do CC.

Nos termos do artigo 2156º do CC a legítima consiste na «porção de bens de que o testador não pode dispor, por ser legalmente destinada aos herdeiros legitimários».

Esta é uma norma de carácter imperativo que demonstra aquela que é a quota indisponível que consoante os casos, pode corresponder a metade ou a dois terços da herança.

Como ponderam Leite de Campos e Martinez de Campos (2017, p.156) o Código Civil apresenta duas perspectivas que descrevem a legítima, através da norma prevista no artigo 2156º do CC: a primeira relativa ao autor da sucessão e a segunda relacionada com os herdeiros legitimários. Segundo os autores,

[p]ara o autor da sucessão, a legítima é a porção de bens de que não pode dispor; para os herdeiros legitimários, a legítima é a porção de bens que lhes é legalmente destinada. Coincidem, assim, as noções de *legítima* [itálico dos autores] (para os herdeiros legitimários) e de *quota indisponível* [itálico dos autores] (para o autor da sucessão).

Importa descortinar quem são os herdeiros alvo da legítima, isto é, os herdeiros legitimários que não podem ser afastados desta sucessão, por esta lhes ser legalmente destinada. De acordo com o artigo 2157º do CC, os herdeiros legitimários são o cônjuge, os descendentes e os ascendentes, tendo em conta a ordem e as regras estabelecidas para a sucessão legítima, nomeadamente no artigo 2131º do CC, que significa que também em sede de sucessão legitimária são aplicáveis os princípios de preferência de classe, grau e divisão por cabeça. Estes são os herdeiros que são chamados de forma prioritária para virem a suceder ao falecido e herdarem uma porção de bens.

Na hipótese de ao falecido não sobreviverem descendentes nem ascendentes, a legítima do cônjuge sobrevivente é de metade da herança, conforme dispõe o artigo 2158º do CC.

Caso o *de cuius* deixe cônjuge sobrevivente e filhos, ocorre uma situação de concurso entre eles, e por isso a legítima destinada a estes é de dois terços da herança (restando um terço que corresponde à quota disponível). Mas pode acontecer que não exista um cônjuge sobrevivente e nesse caso, a legítima dos filhos é de metade da herança se existir apenas um filho, ou dois terços caso existam dois ou mais filhos, nos termos do artigo 2159º do CC.

Quanto à legítima dos descendentes do segundo grau e seguintes, verifica-se através do artigo 2160º do CC que a estes cabe a legítima que caberia aos seus ascendentes, tendo em conta os termos prescritos para a sucessão legítima.

Pode ainda acontecer que ao falecido sobrevivam o cônjuge e os ascendentes, o que faz com que nesta situação, à legítima se aplique a regra de dois terços da herança, no entanto se não existir cônjuge sobrevivente a legítima dos ascendentes passa a ser de metade da herança se os ascendentes forem os pais do falecido, ou um terço da herança se forem chamados os ascendentes em segundo grau e seguintes, nos termos do artigo 2161º do CC.

Estas são as normas que regem a sucessão legitimária, sendo certo que a legítima determinada consoante estas regras, não pode ser afetada por encargos, nos termos do artigo 2163º do CC, não podendo o testador designar bens que devam preencher esta legítima contra a vontade do herdeiro.

Nas palavras de Queiroga Chaves (2008, p.120), «a legítima corresponde a uma quota parte da herança que vai variar de valor, consoante a qualidade e o número de pessoas que se apresentem como sucessores legitimários», e para que seja possível determinar essa mesma quota-parte o autor defende que é necessário determinar antes de mais, o valor total da herança. A sua perspectiva vai de encontro à norma prevista no artigo 2162º do CC, relativa ao cálculo da legítima, uma vez que considera essencial atender-se a um conjunto de fatores para se descobrir o valor total da herança, designadamente: o valor dos bens existentes no património do autor da sucessão à data da sua morte; o valor dos bens doados; as despesas sujeitas à colação e por último as dívidas da herança.

No âmbito do Código de Seabra, não existia um capítulo exclusivamente destinado à sucessão legitimária, encontrando-se esta prevista na Secção III do Capítulo II, integrando a secção com a seguinte epígrafe: «da legítima e das disposições inofficiosas».

Nas palavras de Pamplona Corte-Real (2012, p.65) «a sucessão legitimária não tinha autonomia substancial face à sucessão legítima, pois que a regulamentação da quota

indisponível aparecia integrada no capítulo sobre a sucessão testamentária, no aspecto puramente negativo de um limite à liberdade de disposição».

Logo no início desta secção é aparente uma diferença do regime previsto no Código de Seabra para o regime atualmente vigente, nomeadamente no artigo 1784º do CS, que apresentava a seguinte redação: «legítima é a porção de bens, de que o testador não pôde dispôr, pode ser applicada pela lei aos herdeiros em linha recta ascendente, ou descendente. § unico. Esta porção consiste nas duas terças partes dos bens do testador, salva a disposição do artigo 1787º».

Note-se que segundo o artigo 1969º do CS, o conjunto de herdeiros legitimários embora incluísse o cônjuge sobrevivivo, colocava o mesmo numa posição desfavorável, contrariamente ao que acontece atualmente.

É notável que a norma prevista no artigo 1790º do CS (atual artigo 2162º do CC) tem em conta todos os requisitos hoje exigidos para que se proceda ao cálculo da legítima. Crê-se que a existência da colação teve um significativo relevo no cálculo da legítima uma vez que havendo despesas sujeitas a colação estas terão impacto no resultado final da legítima, influenciando assim o valor que cada herdeiro receberá.

Embora existam algumas dissemelhanças entre os dois regimes, a distância temporal permitiu também que se mantivessem algumas normas, servindo de exemplo o artigo 1786º do CS (atual 2161º do CC) que dispunha que se apenas sobrevivessem ao falecido ascendentes, nomeadamente pai e mãe, cabia aos mesmos dois terços da herança, sendo que a norma atual (alterada pelo Decreto-Lei nº 496/77, de 25.11) dispõe que «2- [s]e o autor da sucessão não deixar descendentes nem cônjuge sobrevivivo, a legítima dos ascendentes é de metade ou de um terço da herança, conforme forem chamados os pais ou os ascendentes do segundo grau e seguintes».

Para além desta norma, manteve-se ainda a disposição prevista no artigo 2164º do CC (anterior 1788º do CS) relativa à cautela sociniana que nas palavras de Queiroga Chaves (2008, p.121) tem como objetivo «defender os herdeiros contra deixas testamentárias que afectem a intangibilidade da legítima».

A sucessão legitimária encontra-se bastante relacionada com o IS, relação esta que será analisada adiante.

3.12. Sucessão testamentária

O Título IV do Livro V do Código Civil trata a sucessão testamentária.

De acordo com o disposto no artigo 2179º do CC, o testamento é «o acto unilateral e revogável pelo qual uma pessoa dispõe, para depois da morte, de todos os seus bens ou de parte deles». Já o nº2, consagra que as disposições constantes do testamento podem ter carácter não patrimonial, servindo de exemplo a perfilhação prevista na alínea b) do artigo 1853º CC, que feita através de testamento constitui uma exceção à revogação permitida em sede deste, uma vez que é irrevogável nos termos do artigo 1858º do CC.

Como forma de caracterizar o testamento, torna-se conveniente partilhar o entendimento de Queiroga Chaves (2008, p.129) que qualifica o testamento como um ato jurídico pessoal, individual, unilateral, não receptício, formal, *mortis causa* e revogável.

Para que a vontade do testador produza efeitos são necessários dois pressupostos: em primeiro lugar a morte do próprio testador e em segundo, a aceitação por parte dos beneficiários do testamento.

Tal como analisado anteriormente, a vontade do testador não pode ofender a legítima, nomeadamente nos casos em que existam herdeiros legitimários. Imagine-se que sobrevivem ao *de cuius*, o cônjuge e filhos. Neste cenário o testador não pode dispor de mais de um terço da herança, respeitando assim a norma prevista no artigo 2159º do CC que estabelece como quota indisponível, dois terços da herança.

Para que determinada pessoa realize um testamento é necessário que tenha capacidade testamentária, que de acordo com os artigos 2188º do CC (que preceitua a capacidade testamentária ativa) e 2189º do CC (redação dada pelo Decreto-Lei nº 496/77, de 25.11), são todas as pessoas que a lei não declare incapazes de o fazer: menores não emancipados e interditos por anomalia psíquica. Nas palavras de Galvão Telles (2006, p.27) «a capacidade de testar é regra. Tem-na todo o indivíduo a quem a lei não a recuse *excecionalmente* [itálico do autor], negando-lhe capacidade de testamentificação».

Caso se venha a verificar que foi feito testamento por incapaz, este ato é considerado nulo, nos termos dos artigos 286º e 2190º do CC.

Seguem-se os denominados casos de indisponibilidade relativa, previstos nos artigos 2192º a 2198º do CC, determinando a nulidade nos casos em que sejam realizadas disposições por interdito ou inabilitado a favor do seu tutor, curador ou administrador legal de bens assim

como as disposições feitas a favor de protutor, se este, na data em que o testamento foi feito, substituía qualquer das pessoas designadas anteriormente. Para além destas disposições, incluem-se ainda nos casos de indisponibilidade relativa, as disposições feitas a médicos, enfermeiros ou sacerdotes (artigo 2194º do CC), feitas a cúmplice do testador adúltero (artigo 2196º do CC), a intervenientes no testamento (artigo 2197º do CC) e por último, disposições feitas por meio de interposta pessoa (artigo 2198º do CC).

A capacidade testamentária é suscetível de confusão com os casos de indisponibilidade relativa, no entanto há que distinguir estes dois casos. Para isso, tornou-se fundamental recorrer ao esclarecimento providenciado por Galvão Telles (2006, p.32), referindo relativamente aos casos de indisponibilidade relativa que

[n]ão se trata de casos de verdadeira *incapacidade*. A *incapacidade, quer de testar, quer de adquirir por testamento*, [itálico do autor] pressupõe a falta dos requisitos de ordem *pessoal*, [itálico do autor] necessários para alguém dispor dos seus bens ou adquirir bens de outrem, a título *mortis causa*, em *relação a quem*, [itálico do autor] quer que seja. Diferentemente, nos casos de *indisponibilidade relativa*, [itálico do autor] a proibição de disposição não se baseia na *falta de requisitos* da pessoa em causa. Baseia-se, sim, na *especial relação*, [itálico do autor] que liga as duas pessoas, de tal modo que só no âmbito dessa relação a indisponibilidade produz os seus efeitos [...].

O capítulo que agora tratamos, o Capítulo IV, apresenta a falta e os vícios da vontade reunidos do artigo 2199º do CC ao artigo 2203º do CC.

Dispõe o artigo 2199º do CC que «é anulável o testamento feito por quem se encontrava incapacitado de entender o sentido da sua declaração ou não tinha o livre exercício da sua vontade por qualquer causa, ainda que transitória». De acordo com aquele autor (p.28), neste caso verifica-se uma situação em que a pessoa não carece de capacidade testamentária resultante de um facto persistente, como é o caso da interdição, averiguando se por outro lado que, para que este testamento não produza efeitos, é necessária a existência de um pedido de anulação com fundamento na alegada e comprovada falta de capacidade do testador de entender o sentido do testamento no momento em que o fez.

Para além desta disposição, são apresentados como falta e vícios de vontade: a simulação; erro, dolo e coação; erro sobre os motivos e por último erro na indicação da pessoa ou dos bens, nos artigos 2200º a 2203º do CC, que serão analisados adiante quando comparados com as anteriores redações.

As formas de testamento previstas no Capítulo V, dividem-se em duas: as comuns (Secção I) e as especiais (Secção II).

As formas comuns do testamento são o testamento público e o testamento cerrado, tal como consagra o artigo 2204º do CC.

Quanto ao testamento público previsto no artigo 2205º do CC, este é escrito por notário no seu livro de notas destinado a testamentos públicos de acordo com os artigos 4º, nº 2, al. a), 7º, nº 1, al. a), 11º, 46º, 48º e 140º do CN.

Já o testamento cerrado previsto no artigo 2206º do CC é «escrito e assinado pelo testador ou por outra pessoa a seu rogo, ou escrito por outra pessoa a rogo do testador e por este assinado». Para que esta forma de testamento seja válida, têm de se verificar todas as condições previstas nos nºs 1 a 4 do referido artigo sob pena de nulidade do testamento.

Relativamente à capacidade para fazer um testamento cerrado, refere o artigo 2208º do CC uma incapacidade de gozo dos indivíduos que não sabem ou não podem ler, e caso esta incapacidade seja ignorada estaremos perante uma situação de nulidade. Por último, o testamento cerrado tem de obedecer a um conjunto de formalidades previstas no artigo 108º do CN e o seu registo tem de ser promovido num livro de registo próprio destinado a testamentos tal como obrigam as disposições previstas nos artigos 7º, nº 1, al. a) e 141º do CN. Apesar de todas as formalidades, o testador pode conservar este tipo de testamento ou se preferir depositá-lo à guarda de um terceiro (que fica obrigado a apresentar o testamento ao notário em cuja área o documento se encontre no prazo de três dias após ter conhecimento do falecimento do testador) ou ainda depositá-lo em qualquer cartório notarial nos termos do artigo 2209º do CC.

Para além das formas comuns apresentadas, existem ainda formas especiais previstas na Secção II, entre os artigos 2210º a 2223º do CC, designadamente: o testamento de militares e pessoas equiparadas, testamento militar público e cerrado, testamento feito a bordo de navio, a bordo de aeronave, testamento feito em caso de calamidade pública e ainda o testamento feito por português em país estrangeiro.

Relativamente à revogação do testamento, para além da disposição prevista no artigo 2311º, nº 1, do CC, esta pode ser expressa ou tácita. A revogação expressa (artigo 2312º do CC) está sujeita à realização de um novo testamento ou escritura pública que revogará o testamento anterior no todo ou em parte. Por outro lado, a revogação tácita (artigo 2313º do

CC) ocorre quando não existe uma revogação expressa do testamento anterior no testamento posterior, mas este último irá revogar o precedente na parte em que for com ele incompatível. Para além de revogado, o testamento caduca nas situações previstas no artigo 2317º do CC. Tendo em conta o cariz prático que se pretende atribuir a esta dissertação, considera-se relevante apontar a situação prática de não se conhecer a localização do testamento após a morte do testador.

Caso após a morte do testador não se conheça a existência de um testamento, ou caso se saiba que existe e não se conheça qual o cartório notarial em que o mesmo se encontra, pode qualquer pessoa, dirigir-se à Conservatória dos Registos Centrais, apresentando a certidão de óbito do *de cujus* (nos termos do nº 2 do artigo 32º do CN) assim como um requerimento dirigido ao Senhor Conservador dos Registos Centrais de modo a que o mesmo se digne a certificar se existe ou não testamento. Caso pretenda, pode o interessado realizar o pedido online através do preenchimento dos formulários eletrónicos disponíveis, sendo emitida a certidão após o pagamento do emolumento previsto no nº 10.2 do artigo 18º do Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado (€ 25) e enviada para a morada indicada no formulário.

Após recolhida a informação pretendida e caso exista um testamento, pode o interessado dirigir-se ao cartório notarial onde se encontra o mesmo e apresentar a certidão de óbito. Posto isto é entregue uma fotocópia certificada do testamento depois de ter sido averbado no livro de testamentos o óbito, nos termos do nº 1 do artigo 135º do CN.

Ainda no que respeita à sucessão testamentária é relevante proceder-se a uma brevíssima exposição dos legados previstos na Secção III, uma vez que tal como dispõe o artigo 2030º, nº 2, do CC o legatário é uma espécie de sucessor, que sucede em bens ou valores determinados. Assim sendo, é possível que o testador ao dispor dos seus bens para depois da morte, determine de forma específica quais os bens que pretende que determinada pessoa receba.

Nos termos do artigo 2249º do CC é aplicável aos legados o disposto sobre a aceitação e repúdio da herança, aplicando-se o princípio da indivisibilidade da vocação previsto no artigo 2250º do CC.

Note-se que a importância dos legados recai sobre o facto do imposto do selo anteriormente, incidir sobre os bens que cada pessoa recebia, facto que veio a sofrer inúmeras alterações legislativas, como será possível perceber mais adiante.

Ao tempo do Código de Seabra, a sucessão testamentária ocupava o Capítulo II do Título II, pertencentes ao Livro III, ocupando os artigos 1739º a 1783º do CS.

Muitas das disposições existentes atualmente relativas a este tipo de sucessão tiveram como inspiração as normas que compunham o Código Civil de 1867, no entanto verificam-se algumas alterações no que respeita à sistematização do Código de Seabra para aquele que se conhece e estuda hoje.

A noção de testamento prevista no artigo 1739º do CS dispunha o seguinte: «diz-se testamento o acto, pelo qual alguém dispõe, para depois da sua morte, de todos, ou de parte dos próprios bens». Verifica-se, portanto, que a norma atual foi inspirada nesta, e que apenas foi alterada no sentido de o legislador incluir nesta definição a caracterização do testamento como um ato unilateral.

Quanto ao carácter pessoal do testamento, versava o artigo 1740º do CS, que se por um lado esta norma se mantém, por outro sofreu alguns aditamentos, nomeadamente a alínea b) do nº 2 do artigo 2182º do CC que permite que o testador cometa a terceiro a nomeação do legatário de entre pessoas por aquele determinadas, e ainda o nº 3 que estabelece a possibilidade de qualquer interessado requerer por via judicial a fixação de um prazo para a repartição da herança.

A capacidade para testar e para adquirir por testamento, vinha prevista no artigo 1763º e seguintes do Código de Seabra e dispunha que podiam testar todas as pessoas que a lei não proibisse de forma expressa. De acordo com o artigo 1764º do CS a possibilidade de testar era vedada àqueles que não estivessem no seu «perfeito juízo»; aos condenados por «virtude de sentença passada em julgado» (artigo 355º do CS), aos menores de quatorze anos (norma que permitia que os menores testassem, uma vez que nesta época a maioridade era atingida aos vinte e um anos, nos termos do artigo 97º do CS, ao contrário do que é permitido atualmente); às «religiosas professas, enquanto se não auctorisarem, ou as suas comunidades não forem suprimidas» e por último, os cegos e os que não podiam ou não sabiam ler apenas não podiam testar em testamento cerrado.

O artigo 1766º do CS apresentava a seguinte redação: «os casados, segundo o costume do reino, não podem dispor determinadamente de certos bens do casal, salvo se esses bens lhes tocarem em partilha, ou não tiverem entrado em comunhão». De acordo com a mesma, somos remetidos para a disposição prevista no atual 1685º, nº 1, do CC que regula as disposições para depois da morte de cada um dos cônjuges e que determina que cada um deles «tem a faculdade de dispor, para depois da morte, dos bens próprios e da sua meação nos bens comuns, sem prejuízo das restrições impostas por lei em favor dos herdeiros legitimários». Para além desta norma, dispõe o nº 2 do artigo 1730º do CC relativamente à participação dos cônjuges em metade do património comum que «[a] regra da metade não impede que cada um dos cônjuges faça em favor de terceiros [...] deixas por conta da sua meação nos bens comuns, nos termos permitidos por lei».

Já no tempo da vigência do Código de Seabra casos de indisponibilidade relativa, não denominados desta forma é certo, mas presentes no capítulo relativo à capacidade para testar. Veja-se que os artigos 1767º a 1772º do CS expunham casos em que as disposições testamentárias eram consideradas nulas, nomeadamente disposições de menores a favor de tutores, mestres ou pedagogos, de enfermos testarem a favor de médicos ou dos confessores e disposições a favor do cúmplice do testador adúltero, à semelhança do que acontece hoje em dia, com a alteração introduzida no CC de 1977 que passou a estabelecer que a disposição a favor do cúmplice do testador adúltero não é nula no caso de se limitar a assegurar alimentos ao beneficiário (alínea b) do nº 2 do artigo 2196º do CC), o que na perspetiva de Galvão Telles (2006, p. 35) veio desprestigiar o sentido ético da norma que proíbe as deixas a favor do cúmplice do testador.

No que respeita à falta e aos vícios da vontade do testador, é de salientar que estas normas tiveram origem no Código Civil de 1867, nomeadamente no que toca à norma prevista no artigo 2201º do CC (relativo aos erros, dolo e coação) que apresenta a seguinte redação: «[é] também anulável a disposição testamentária determinada por erro, dolo ou coação». É possível verificar que já o artigo 1748º do CS considerava nulo o testamento que fosse «extorquido por violência, ou captado por dolo ou fraude».

Quanto aos erros sobre os motivos previstos no artigo 2202º do CC que determina que «o erro, de facto ou de direito, que recaia sobre o motivo da disposição testamentária só é causa de anulação quando resultar do próprio testamento que o testador não teria feito a disposição se conhecesse a falsidade do motivo», redireciona-nos para o artigo 1745º do CS que

dispunha que «a invocação de uma causa falsa será tida por não escripta, excepto se do proprio testamento resultar que o testador não teria feito tal disposição, se conhecesse a falsidade da causa».

Por último, o artigo 2203º do CC dispõe que «se o testador tiver indicado erroneamente a pessoa do herdeiro ou do legatário, ou dos bens que são objeto da disposição, mas da interpretação do testamento for possível concluir a que pessoa ou bens ele pretendia referir-se, a disposição vale relativamente a esta pessoa ou a estes bens», o que faz concluir que mais uma vez o Código de Seabra teve uma enorme influência aquando da redação do novo Código Civil, uma vez que já no seu artigo 1837º do CS determinava que «o equivoco do testador a respeito da pessoa do legatário, ou da cousa legada, não annullará o legado, se poder mostrar-se claramente qual era a intenção do testador». Embora a origem da norma atual seja o Código de 1867, e seja visível a sua presença na norma atual, esta foi alvo de um aditamento quanto aos herdeiros, uma vez que na remota disposição só era feita referência aos legatários.

Analisando as formas do testamento ao tempo do Código de Seabra, é possível verificar que esta matéria se encontrava prevista na Secção VIII, do Capítulo II. Desde logo se apura que nesta época não era feita a distinção entre formas comuns e formas especiais do testamento, sendo elencadas apenas as formas possíveis de testamento no artigo 1910º do CS: «[o] testamento, quanto á sua forma, pode ser: 1.º Público ; 2.º Cerrado; 3.º Militar; 4.º Maritimo ; 5.º Externo, ou feito em paiz estrangeiro.».

Embora o Código Civil trate esta matéria, é de ressaltar que muitas das normas relativas aos testamentos encontram-se previstas no Código de Notariado, no entanto, no Código de Seabra não existia essa distinção, contendo este todas as disposições relacionadas com esta matéria nomeadamente a prevista no artigo 1914º do CS (atual artigo 140º do CN) que determinava que «a disposição será datada, com a indicação do lugar, dia, mez e anno, escripta, e lida em voz alta, na presença das mesmas testemunhas, pelo tabelião, ou pelo testador, se o quizer, e assignada por todos».

Mantém-se a norma relativa à inabilidade para fazer testamento cerrado, prevista no artigo 2208º do CC (anterior artigo 1923º do CS).

Relativamente às, hoje denominadas, formas especiais de testamento, é possível verificar que as mesmas se mantêm desde o Código de 1867, sendo certo que hoje em dia as mesmas

são apresentadas numa secção específica que contém todas, ao invés do que acontecia anteriormente em que cada forma especial do testamento ocupava uma subsecção.

O conteúdo do testamento merece cautela, numa particular questão relacionada com as disposições a favor da alma, que ao tempo da vigência do Código de Seabra eram reguladas pela seguinte disposição prevista no artigo 1775º do CS: «ninguém pode determinar que se consuma em suffragios por sua alma mais do que o terço da terça dos bens que deixa», alterada pelo Decreto-Lei nº 47344, de 25 de novembro que introduziu uma nova redação relativamente a este tipo de disposições, no seu artigo 2224º, nº1, do CC: «é válida a disposição a favor da alma, quando o testador designe os bens que devem ser utilizados para esse fim ou quando seja possível determinar a quantia necessária para tal efeito», deixando de existir uma barreira quanto à quota disponível do testador, que existia anteriormente.

No que concerne aos legados, previstos na Secção III, note-se que em relação ao princípio da indivisibilidade da vocação previsto no artigo 2250º do CC, houve uma nítida inspiração no artigo 1813º do CS que dispunha que: «o legatário não pode aceitar uma parte do legado e repudiar outra, nem rejeitar um logar onerado e aceitar outro que o não seja; mas o herdeiro, que for ao mesmo tempo legatário, pode renunciar a herança e aceitar o legado, e vice-versa».

Já o artigo 2252º do CC revela uma alteração ao Código de Seabra, mais concretamente aos seus artigos 1801º e 1804º, uma vez que outrora, e tendo por base as disposições referidas, entendia-se que o testador não queria dispor mais do que podia, ou seja não ignorava o facto de não ser o único proprietário de determinada coisa, ao contrário do que acontece atualmente com a alteração promovida em 1966, que veio determinar o contrário com a seguinte redação: «1-[s]e o testador legar uma coisa que não lhe pertença por inteiro, o legado vale apenas em relação à parte que lhe pertencer, salvo se o testamento resultar que o testador sabia não lhe pertencer a totalidade da coisa, pois, nesse caso, observar-se-á, quanto ao restante, o preceituado no artigo anterior».

Relativamente à revogação e caducidade do testamento (Secção II), observe-se a disposição prevista no artigo 2311º do CC que determina que «1- [o] testador não pode renunciar à faculdade de revogar, no todo ou em parte, o seu testamento. 2- [t]em-se por não escrita qualquer cláusula que contrarie a faculdade de revogação».

Já ao tempo do Código de Seabra, mais concretamente no seu artigo 1754º do CS o legislador invocava a possibilidade de o testador revogar livremente o testamento no todo ou em parte, não existindo a possibilidade de o mesmo renunciar a este direito.

À semelhança do que acontece atualmente, a revogação naquela época só podia ser feita através de outro testamento ou por escritura pública, disposição esta prevista no artigo 1755º do CS (atuais artigos 2312º e 2313º do CC).

No que respeita à revogação tácita prevista no artigo 2313º do CC (anterior artigo 1756º do CS), é essencial referir que a redação atual teve a sua origem na disposição do anterior código, mantendo-se fiel à produzida naquela data.

3.12.1. Direito de acrescer

O direito de acrescer encontra-se previsto no artigo 2301º e seguintes do Código Civil e é uma forma de vocação sucessória indireta (Galvão Telles, 2006, p.104) determinando, tal como o nome indica, um acréscimo ao património de determinada pessoa. De acordo com este preceito, o direito de acrescer ocorre quando existam dois ou mais herdeiros instituídos em partes iguais na totalidade ou numa quota de bens, e um deles não possa ou não queira aceitar a sua herança, fazendo com a sua parte acresça à dos outros herdeiros.

Existe uma distinção que deve ser feita: direito de acrescer entre herdeiros e entre legatários.

Como decorre do nº1 do artigo 2302º do CC, existe «direito de acrescer entre os legatários que tenham sido nomeados em relação ao mesmo objeto, seja ou não conjunta a nomeação», aplicando-se com as necessárias adaptações o disposto no artigo 2301º do CC relativo ao direito de acrescer entre herdeiros.

Torna-se relevante referir que os direitos e obrigações de natureza não puramente pessoal, que cabiam ao herdeiro ou ao legatário que não quis ou não pôde aceitar aquela herança, transmitem-se aos herdeiros ou legatários que houverem o acrescido, nos termos do artigo 2307º do CC.

4. O Imposto do Selo

O imposto do selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, mas nem sempre teve esta denominação. Anteriormente era denominado de imposto sobre as sucessões e doações, e partilhava o seu diploma legal com a sisa.

Nas palavras de Vítor Faveiro (1986, p.44) este imposto recaía sobre as transmissões a título gratuito, de bens de qualquer natureza, e incidia sobre o valor dos bens transmitidos.

Quanto à sua natureza, o mesmo autor (p.44) defendia que este era um imposto de natureza mista, era «real quanto ao objecto de incidência; e pessoal quanto à qualidade ou relação de parentesco entre o transmitente dos bens e a pessoa para quem são transmitidos».

À semelhança da perspectiva demonstrada pelo referido autor, defende ainda José Pires (2015) que o imposto do selo revela uma larga multiplicidade no que respeita à sua incidência, fazendo com que a sua classificação não seja tão simples, quanto a dos restantes impostos que revelam uma incidência mais uniforme.

Nas palavras do autor (p.453) «[a] classificação orçamental integra-o no capítulo dos impostos indiretos, mas a enorme multiplicidade de factos geradores que tipifica na sujeição, não permite que essa classificação seja aplicável de forma universal em todos os factos sujeitos a imposto».

Por sua vez, a caracterização de impostos indiretos providenciada por Vasco Guimarães e João Catarino (2017, p.31) auxilia a que se caracterize o imposto do selo como um imposto indireto, veja-se que segundo os autores «[...] são indiretos os impostos que tributam manifestações ocasionais e/ou indiretas de capacidade contributiva».

Segundo a perspectiva de José Pires (2015, p.454) também o legislador reconhece no próprio CIS «a aproximação da natureza deste imposto aos impostos indiretos, quando no nº 2 do art.º 1º estabelece que o imposto não incide sobre factos sujeitos a IVA e dele não isentos».

Para além da classificação como imposto indireto, muitas vezes o imposto do selo é subdividido em duas categorias: o imposto do selo tradicional e o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas. Assim o defende Casalta Nabais (2012, p.580), acrescentando que dada a natureza deste imposto,

[a] mesma situação tributária possa integrar o âmbito de incidência de ambos os impostos, havendo lugar à cumulação destes sem que possa falar-se de uma dupla

tributação, como acontece na transmissão gratuita de bens sujeitos ao IS sobre transmissão gratuita à taxa de 10% e ao IS propriamente dito à taxa de 0,8%, nos termos das verbas 1.1. e 1.2. da Tabela Geral.

Tal como se verá adiante, este imposto sofreu ao longo do tempo diversas alterações, sendo alvo de algumas reformas, no entanto nos últimos anos tem revelado estabilidade, pelo facto de ter sofrido poucas mudanças, sendo a versão mais atualizada deste diploma a promovida pela Lei n° 114/2017, de 29 de dezembro (lei do orçamento de Estado para 2018).

4.1. A evolução do imposto do selo

O imposto do selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, tendo sido criado por alvará datado de 24 de dezembro de 1660, e que originalmente incidia sobre a autenticação de documentos oficiais, mediante a aposição do selo real.

Ao longo dos anos, este imposto foi alvo de diversas alterações, sendo ao longo da dissertação, abordadas aquelas que se consideram imprescindíveis à realização de uma comparação em sede do IS.

De forma a alcançar a comparação entre o antigo imposto sobre as sucessões e o imposto do selo, tomou-se como ponto de partida o Decreto-Lei n° 41 969, de 24 de novembro de 1958, que veio aprovar o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, entrando em vigor no continente e ilhas adjacentes no dia 1 de janeiro de 1959.

Com a aprovação deste código foi possível sistematizar um conjunto de textos, o que originou a compilação e organização das normas legais então em vigor.

Entre várias mudanças proporcionadas pela aprovação deste diploma, destaca-se a revisão das taxas em vigor em sede de imposto sobre as sucessões e doações, que resultou num acréscimo de 4% às existentes como forma de «desagravar as liberalidades de pequeno montante e de onerar mais fortemente as deixas e doações de grande vulto» nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei n° 41 969, de 24 de novembro de 1958. Para além do referido, foram subdivididos os escalões da tabela e atenuados os saltos de progressividade nas zonas-limites da mesma. Por último, ocorreu uma mudança relativamente ao posicionamento dos irmãos e do cônjuge na tabela, passando os primeiros para uma posição mais desfavorável face ao cônjuge, tendo sido aumentada a percentagem que incidia sobre os valores recebidos.

Para além das alterações promovidas em sede de imposto do selo, importa referir a origem da importância do imposto sobre as sucessões no antigo sistema fiscal: a Constituição de 1976, que no n.º 3 do artigo 107.º (atual n.º 3 do artigo 104.º da CRP) estabelecia o seguinte: «o imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho».

Nas palavras de Fernandes Pires (2015, p. 489) «o imposto sucessório assentava numa lógica de tributação do enriquecimento gratuito, sem contrapartida nem esforço individual».

Por ser progressivo, o imposto sucessório, revelava taxas profundamente agressivas, como por exemplo a taxa de 52% aplicável a outras pessoas que não os descendentes, ascendentes, cônjuges, irmãos e colaterais no 3.º grau, que recebessem quantias superiores a 50.000.000\$ (249 398, 95 €)¹.

Uma das principais reformas incidentes sobre o imposto do selo, foi a promovida pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que veio aprovar não só o Código do Imposto do Selo como também a Tabela Geral, entrando em vigor no dia 1 de março de 2000, conforme o artigo 6.º do preâmbulo.

Nos termos do artigo 2.º do preâmbulo da lei que aprovou o código do imposto do selo, as alterações ocorridas contribuíram para uma das principais características deste imposto: a sua simplicidade, nomeadamente no que concerne às fases de liquidação e pagamento, sendo exemplo dessa contribuição, a abolição das estampilhas fiscais. Esta abolição entrou em vigor no dia 1 de setembro de 1999, deixando o pagamento de realizar-se através de estampilha, para passar a realizar-se por meio de guia. Quanto à aprovação da Tabela Geral, esta passou a ter aplicação nos contratos celebrados a partir de 1 de março de 2000, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do referido preâmbulo.

Mais tarde, em 2003, concretizou-se a reforma da tributação do património que instituiu uma das maiores alterações neste imposto e que tanto interessa para este estudo: a inclusão das normas de tributação das transmissões gratuitas de bens no CIS, que nas palavras de José Pires (2015, p.455) «[...] incorporou no imposto do selo um verdadeiro imposto autónomo sobre as transmissões gratuitas, aumentando a sua falta de identidade e unidade conceptual».

¹ Conversão realizada nos termos do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 2866/98 do Conselho de 31 de dezembro de 1998, relativo às taxas de conversão entre o euro e as moedas dos Estados-membros que adotam o euro.

Para além desta inclusão, foi abolido o imposto sobre as sucessões e doações, abolição esta motivada pela eliminação da tributação a favor de herdeiros legitimários, designadamente o cônjuge ou unido de facto (a união de facto foi introduzida no leque de isenções subjetivas previstas no artigo 6º al. e) do CIS, com a entrada em vigor da Lei nº 64A/2008, 31.12), os descendentes e os ascendentes nos termos do artigo 2157º do CC e artigo 6º alínea e) do CIS.

Em sede de transmissões gratuitas passou a aplicar-se a taxa única de 10% (prevista na verba 1.2 da TGIS) em vez da taxa progressiva que se aplicava durante a vigência do imposto sucessório, apresentando esta reforma de 2003 um contexto diferente daquele em que se inseria o imposto sucessório, através da diminuição significativa das taxas e da eliminação da progressividade da tributação do património, tal como defende Fernandes Pires (2017, p. 490).

Com a reforma de 2003 assistiu-se a outra alteração, igualmente relevante para este estudo, uma vez que nas transmissões por morte a quota hereditária de cada herdeiro deixou de ser a base tributável, para passar a ser a massa hereditária global, passando o imposto a ser devido pela herança, por sua vez representada pelo cabeça-de-casal.

Ainda através desta reforma foi possível verificar a eliminação da grande abrangência no que tocava à incidência deste imposto, servindo de exemplo a redução em mais de um terço do número de verbas da Tabela Geral e a eliminação da acumulação de tributação do mesmo facto por mais de uma verba, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro.

Por fim, as alterações introduzidas pela reforma de 2003 relativamente às transmissões gratuitas entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 2004.

4.2. Incidência objetiva

O imposto do selo é um imposto que incide de forma objetiva e subjetiva. Quanto à incidência objetiva, dispõe o artigo 1º, nº1, do CIS que este imposto recai sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis, outros factos ou situações jurídicas que estejam previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) e ainda as transmissões gratuitas de bens. Por sua vez, o nº 2 apresenta uma delimitação negativa de incidência, apresentando expressamente os bens ou direitos não sujeitos a imposto, nomeadamente as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.

As transmissões gratuitas de bens foram acrescentadas ao rol de factos sujeitos a imposto do selo através da reforma de 2003, fomentando assim uma série de alterações ao código. Este acrescento ao novo código, tornou essencial a existência do nº3 no referido artigo, que de forma exemplificativa indica quais as transmissões que para efeitos da verba 1.2 da TGIS (aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1 – sobre o valor), se encontram sujeitas a imposto do selo.

O nº4 do artigo 1º apresenta um caso especial de tributação, uma vez que as aquisições previstas no artigo 3º² do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) são consideradas simultaneamente aquisições a título oneroso e gratuito, sendo por isso sujeitas tanto a IMT como a imposto do selo. Servindo de exemplo a alínea b) do artigo 3º do CIMT que exhibe a seguinte redação:

[p]or meio de sucessão testamentária com o encargo expresso do pagamento de dívidas ou de pensões devidas ao próprio herdeiro ou legatário, ou a terceiro, tenham se ou não determinado os bens sobre que recai o encargo e desde que, quanto ao herdeiro, o seu valor exceda a respectiva quota nas dívidas.

Por último o nº 5 constitui uma exceção à sujeição ao imposto do selo, encontrando-se uma exclusão de tributação relativamente a algumas transmissões gratuitas, para efeitos da verba 1.2 da tabela geral, servindo de exemplo o abono de família em dívida à morte do titular (alínea a).

Embora atualmente estas sejam as regras relativas à incidência objetiva em sede de imposto do selo, ao tempo da vigência do imposto sobre as sucessões e doações, as normas eram bastante diferentes, veja-se a redação do artigo 1º do DL nº 41 969, de 24 de novembro de 1958: «são sujeitas a sisa e a imposto sobre as sucessões e doações, nos termos dos artigos seguintes, as transmissões perpétuas ou temporárias dos bens, qualquer que seja o título por que se operem».

Verifica-se nesta norma, uma falta de especificidade quanto aos factos sujeitos a imposto quando comparada com a atual, no entanto o anterior artigo 9º (relativo à incidência real do imposto sucessório) dispunha, a título exemplificativo, que eram sujeitas a imposto: as transmissões por sucessão hereditária; os legados a favor de testamentários; o direito ao

² Anterior artigo 5º do Código da Sisa e do Imposto sobre as sucessões e doações, que manteve a sua redação até hoje.

arrendamento ou subarrendamento a longo prazo, quando ainda deva durar mais de trinta anos; os valores e dinheiro depositados em contas conjuntas (considerados pertencentes em partes iguais aos respetivos titulares, salvo prova em contrário, tanto da Fazenda Nacional como dos interessados); os saldos das contas de depósitos existentes à data da sucessão em nome de qualquer herdeiro ou legatário e que pudessem ser movimentados pelo autor da herança também eram considerados parte integrante da herança, salvo prova em contrário; existia a presunção de doação de ouro, jóias, pratas, pedras preciosas, obras de arte (entre outros), que pertencessem ao autor da herança, quando algum herdeiro ou legatário alegasse que estes bens tivessem sido adquiridos ao *de cuius* ou ao seu cônjuge, a título oneroso, durante o ano anterior à morte do autor da herança, salvo prova em contrário mediante documento com data certa; por último eram ainda incluídas neste conjunto, as dívidas que tivessem sido reconhecidas em testamento a favor de herdeiro ou legatário, eram havidas por legados, salvo prova documental em contrário.

Ainda sobre a incidência do imposto sucessório, defendiam Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p. 28) que «a incidência da sisa e do imposto sobre as sucessões se não detém perante a falta ou insuficiência da forma jurídica dos factos tributários exigida pelo direito privado para a validade dos actos e contratos».

4.3. Incidência subjetiva

O artigo 2º do CIS apresenta o leque de sujeitos passivos do imposto, designadamente: notários, conservadores do registo civil, comercial e predial, entre outros.

Nas palavras de Vasco Valdez (2017, p.189) «os sujeitos passivos são obrigados tributários, o que significa que são pessoas a quem o Estado ou outro ente público pode exigir o pagamento dos impostos».

Em sede de imposto do selo, pode afirmar-se que a determinação do sujeito passivo é simples, quando comparada com a forma de determinação no código sobre as sucessões e doações.

O nº 2 do referido artigo indica que quanto às transmissões gratuitas são considerados sujeitos passivos as pessoas singulares para quem se transmitam os bens, sendo certo que nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança por sua vez representada pelo cabeça-de-casal ficando este responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais. No caso de existirem legados no testamento, o apuramento do imposto é realizado de forma distinta

uma vez que o imposto é devido por cada um dos legatários de forma específica no que respeite aos bens que lhes foram transmitidos. Em todas as restantes transmissões gratuitas, o imposto é devido pelos respetivos beneficiários.

No anterior código do imposto sobre as sucessões e doações, a incidência real daquele imposto estava presente no artigo 3º.

Ao contrário daquilo que acontece atualmente, o anterior artigo 3º não elencava o conjunto de sujeitos passivos do imposto, apresentando somente a incidência do imposto sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários, adotando um conceito de transmissão, por indicar que esta só se verificava quando ocorresse uma transferência real e efetiva dos bens, eliminando por exemplo as disposições sob condição suspensiva sem se realizar a condição, do conceito de transmissão. É possível verificar a ideia defendida de que todas as transmissões que ocorressem e que provocassem o enriquecimento de alguém, como acontece nas sucessões *mortis causa*, constituíam um facto sujeito a imposto.

Por sua vez, o anterior artigo 7º (relativo à incidência pessoal) dispunha que «a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações são devidos por aqueles para quem se transmitirem os bens», à semelhança do que acontece atualmente na partilha.

É de notar que nas sucessões por morte ocorreu uma grande alteração promovida pela transição do imposto sobre as sucessões e doações para imposto do selo. Nas palavras de José Pires (2015, p.501) o antigo imposto sucessório «sujeitava a imposto o enriquecimento líquido de cada um dos beneficiários das transmissões, calculando-se um imposto por cada um deles», já o atual imposto do selo, segundo o mesmo autor, «tributa numa só liquidação todo o acervo da herança».

Assim, passou a existir um imposto único exigido ao cabeça-de-casal, em vez de ser exigido a cada um dos herdeiros. Esta evolução veio revelar um contributo para a simplificação do sistema tributário em sede de imposto do selo, no que respeita às fases de liquidação e pagamento, e ainda quanto à partilha pois esta deixa de ser necessária para que se possa apurar o imposto a pagar, podendo realizar-se mais tarde.

Quanto à pretensão do legislador em estabelecer que o beneficiário da transmissão suporte o imposto, criou a necessidade de definir quem são, para efeitos fiscais, os titulares do interesse económico, previstos no artigo 1º. Assim, de acordo com a alínea a) do nº3 do artigo 3º do CIS, a herança e os legatários são os titulares de interesse económico nas

transmissões por morte, sendo que nas restantes transmissões gratuitas, são titulares os adquirentes dos bens. Caso existam legados, explica José Pires (2017, p.459) que «será liquidado imposto específico pelo respetivo valor, sendo seu sujeito passivo o legatário». Por último, no caso de o interesse económico ser comum a vários titulares, o imposto será suportado por todos de forma proporcional.

4.4. Territorialidade

No que concerne à territorialidade em sede de imposto do selo, verifica-se a aplicação da seguinte regra geral: «o imposto do selo incide sobre todos os factos referidos no artigo 1º ocorridos em território nacional», nos termos do nº 1 do artigo 4º do CIS. Por outro lado, o nº 2 constitui uma exceção à regra apresentando um conjunto de situações sujeitas a imposto ainda que celebradas fora do território nacional.

De acordo com o nº 3 do referido artigo, nas transmissões gratuitas o imposto é devido quando os bens estejam situados em território nacional, designadamente os elencados no nº 4. É de notar que não há nenhuma norma que obrigue os beneficiários dessas transmissões a terem residência em território nacional, pelo que se aplica a regra acima identificada de que são tributados os bens situados em território nacional independentemente dos beneficiários dessas mesmas transmissões serem residentes em Portugal.

Em sede de imposto sobre as sucessões e doações, a territorialidade encontrava-se prevista no artigo 6º que determinava que para as transmissões serem passíveis deste imposto os bens teriam de situar-se no território do continente ou ilhas adjacentes (Regiões Autónomas dos Açores e Madeira). Ainda assim o legislador optou por acrescentar um parágrafo único, de maneira a incluir nesta norma as regras segundo as quais a situação dos bens era determinada.

4.5. Nascimento da obrigação tributária

A obrigação tributária relativa ao imposto do selo está prevista no artigo 5º do CIS, e são diversos os momentos em que se considera constituída esta obrigação: nos casos dos atos e contratos por exemplo, a obrigação tributária constitui-se no momento da assinatura pelos outorgantes (alínea a) do nº 1). No entanto, no caso das sucessões por morte, a obrigação tributária considera-se constituída na data da abertura da sucessão de acordo com a alínea p)

do nº 1 do artigo 5º do CIS, considerando-se aberta a sucessão, tal como abordado, no momento da morte do seu autor nos termos do artigo 2031º do CC.

4.6. Isenções

Uma vez analisado o primeiro capítulo relativo à incidência, torna-se imperativo analisar aquele que se considera ser um dos capítulos mais importantes deste imposto, o Capítulo II referente às isenções. Ao longo desta secção serão apresentados vários valores representados em escudos, seguidos dos valores convertidos para euros, conversão realizada nos termos do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 2866/98 do Conselho de 31 de dezembro de 1998, relativo às taxas de conversão entre o euro e as moedas dos Estados Membros que adotam o euro.

Ao tempo do código da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (CSISSD), o artigo 12º tratava as isenções relativas ao imposto sobre as sucessões e doações, apresentando uma série de isenções no que concerne às transmissões por morte.

Em primeiro lugar, o legislador criou um limite para que as transmissões de bens ficassem isentas de imposto, uma vez que todas as transmissões de bens de valor igual ou inferior a 1.000\$ (4,99 €) não pagavam imposto, sendo o mesmo cobrado apenas em transmissões superiores a este valor.

O nº 2 do referido artigo dispunha que as transmissões a favor dos descendentes eram isentas, quando o valor dos bens adquiridos, por cada um deles e embora em épocas diversas, do mesmo ascendente não excedesse 100.000\$ (498,80 €).

Quanto às transmissões a favor de ambos os ascendentes no 1.º grau, ou do sobrevivente e as transmissões a favor do cônjuge, verifica-se que as mesmas eram isentas «quando o valor dos bens adquiridos, nos termos do número anterior, do mesmo descendente ou cônjuge» não excedesse os 20.000\$ (99,76 €).

Relativamente aos seguros de vida pagos a outrem que não o segurado, encontravam-se isentos até 150.000\$ (748,20 €) por cada beneficiário. As pensões e subsídios pagos pelas instituições de previdência social assim como os donativos dos estabelecimentos de beneficência também eram privilegiados pela isenção deste imposto, juntamente com o abono de família em dívida à morte do seu titular.

O n° 11 do artigo 12° expunha que as heranças, legados e donativos a favor das pessoas coletivas de utilidade pública administrativa (incluindo museus, bibliotecas, escolas, institutos e associações de ensino de educação, de cultura científica, literária ou artística, e de caridade, assistência ou beneficência) também ficavam isentos do imposto sobre as sucessões e doações.

É de ressaltar que quem beneficiasse das disposições previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 12°, não poderia aproveitar da norma prevista no n° 1, e caso o valor da transmissão excedesse os limites das isenções, por todo ele se pagaria imposto, no entanto a importância deste não podia ser superior ao excesso.

Por sua vez, o artigo 13° indicava quais as pessoas que beneficiavam das isenções previstas no artigo anterior, apresentando uma extensa lista composta por onze pontos. Deste conjunto faziam parte: o Estado, as autarquias locais e as dioceses, entre outros.

O artigo 15° do CSISSD, relativo ao reconhecimento das isenções, dispunha que para ser possível beneficiar da isenção do imposto sobre as sucessões e doações, deviam ser apresentados os requerimentos dentro dos prazos ali previstos, reconhecendo-se nesta norma um certo formalismo. Quanto à sucessão por morte, e estando por isso em causa o imposto sobre as sucessões e doações, aplicar-se-ia o n° 2 do artigo 15° que dispunha que para obter a isenção nestes casos, o requerimento devia ser entregue dentro do prazo para a apresentação da relação de bens (sessenta dias), presente no artigo 67°, uma vez que, e valendo-nos das palavras de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p. 315), «é com a apresentação desse documento que os Serviços Fiscais ficam habilitados a proceder às diligências inerentes à liquidação do imposto no processo respectivo».

Posto isto, importa apresentar o regime de isenções em sede de imposto do selo, tal como se apresenta atualmente.

Embora o capítulo destinado às isenções se mantenha (Capítulo II), o mesmo encontra-se organizado de forma diferente, incluindo os artigos 6° a 8° do CIS.

O artigo 6° que se ocupa das isenções subjetivas, apresenta o conjunto de sujeitos isentos deste imposto, quando este constitua seu encargo, designadamente e à semelhança do que acontecia anteriormente: o Estado, as autarquias locais e para além destes, ainda as Regiões Autónomas, as federações de direito público, os estabelecimentos e organismos sem carácter empresarial (alínea a); as instituições de segurança social (alínea b); as pessoas coletivas de

utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública (alínea c); as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas (alínea d).

No entanto, para cumprir o objetivo desta dissertação, é essencial dar destaque à alínea e) do mesmo artigo, pelo facto de a mesma conceder isenção total (deixando de existir limites monetários para determinar a tributação de uma transmissão) ao cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários, sendo certo que os netos também fazem parte deste conjunto de herdeiros legitimários, por via do direito de representação já abordado.

Esta norma constitui umas das principais alterações neste regime uma vez que veio promover a eliminação de tributação relativamente às heranças, no que toca aos herdeiros legitimários. Após esta alteração, nas restantes transmissões gratuitas em que os beneficiários não integrem o leque de herdeiros legitimários, é devido imposto do selo, à taxa de 10%.

Ainda assim, existe mais uma norma que consagra uma série de transmissões gratuitas excluídas de tributação em sede de imposto do selo, norma esta presente no nº 5 do artigo 1º do CIS. Assim, não estão sujeitas a imposto algumas transmissões gratuitas, nomeadamente o abono de família em dívida à morte do titular, tal como acontecia com o anterior regime.

No artigo 8º do CIS é possível verificar que «sempre que haja lugar a qualquer isenção, deve averbar-se no documento ou título, ou indicar-se na declaração a que se refere o artigo 6º, a disposição legal que a prevê» (redação dada pela Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro).

4.7. Valor Tributável

Relativamente ao valor tributável, previsto no Capítulo II do CIS, importa particularizar a determinação deste valor nas transmissões gratuitas (secção II), importância esta motivada pela natureza desta dissertação.

A determinação do valor tributável deste imposto resulta, em regra, da tabela geral, tal como dispõe o nº 1 do artigo 9º do CIS.

Uma vez que no vasto leque de incidência deste imposto, encontram-se incluídas as transmissões por morte e os legados em testamento, considerou-se necessário abordar estas duas situações.

Relativamente às transmissões por morte, o imposto incidirá sobre o valor total da herança que será transmitida aos herdeiros, no entanto, para apuramento do valor tributável não é

necessário desvendar qual a quota que será atribuída a cada herdeiro uma vez que o sujeito passivo do imposto é a herança no seu todo, que por seu turno é representada pelo cabeça-de-casal deixando assim de ser necessário proceder-se à partilha, tal como explicado anteriormente. Assim sendo, e depois de apurado o valor total da herança, o imposto do selo irá incidir sobre este valor, e a taxa a aplicar é de 10% de acordo com a verba 1.2 da TGIS.

No que respeita aos legados deixados em testamento, é de notar que a incidência do imposto não segue a mesma regra das transmissões por morte, porque no caso dos legados, o imposto incidirá sobre o valor que cada legatário irá receber. Assim, o sujeito passivo de imposto deixa de ser a herança para passar a ser cada legatário, que será responsável pelo pagamento do valor calculado, neste caso também à taxa de 10%, sendo aplicável a verba 1.2 da TGIS.

Para além destes casos, o CIS apresenta algumas normas de carácter específico que permitem apurar o valor tributável tendo em conta as diferentes naturezas dos bens alvo de transmissões gratuitas, nomeadamente de bens imóveis e móveis.

Muitas vezes, em casos de sucessão hereditária, pretende-se descortinar precisamente o valor tributável dos bens imóveis e móveis.

Quanto ao valor tributável de bens imóveis, previsto no artigo 13º do CIS, a regra relativamente ao valor dos mesmos é considerar-se o valor patrimonial tributário que consta da matriz nos termos do CIMI (artigo 14º e seguintes do CIMI) à data da transmissão ou, no caso de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial considerar-se-á o valor determinado por avaliação. Dispõe ainda o nº 5 do artigo 13º do CIS que os interessados têm a possibilidade de requerer a avaliação de imóveis nos termos do artigo 30º do CIMT, durante o prazo para a apresentação da participação prevista no artigo 26º do CIS.

No entanto quanto aos bens móveis, as regras previstas no artigo 14º demonstram que nos casos em que o valor dos bens não seja determinado através de aplicação de regras específicas do CIS, devem aplicar-se os valores oficiais, ainda assim caso não exista qualquer umas destas opções, nas situações de transmissão por morte, aplica-se o valor declarado pelo cabeça-de-casal ou pelo beneficiário, optando-se pelo maior valor, sendo certo que o mesmo se deve aproximar do valor de mercado. No que toca aos veículos automóveis, motociclos, aeronaves de turismo e barcos de recreio aplica-se o valor de mercado, mas na falta deste aplica-se o valor determinado nos termos do nº 7 do artigo 24º do CIRS. A mesma norma é ainda composta por especificidades quanto aos objetos de arte,

de coleção e até mesmo de estabelecimentos comerciais previstas nos n.ºs 3 a 5 do referido artigo.

Para além dos bens imóveis e móveis, em casos de sucessão hereditária o autor da sucessão pode ser proprietário de participações sociais e nesse caso, relativamente às quotas ou partes em sociedades que não sejam por ações e ainda quanto aos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas que tenham contabilidade organizada, o valor tributável será determinado pelo último balanço ou pelo valor que for atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, no entanto existe uma exceção que determina que o valor das quotas ou partes pode ser fixado no contrato social caso as sociedades não continuem com o herdeiro ou legatário do falecido, de acordo com o artigo 15º do CIS.

Por último, o artigo 20º do CIS determina que pode deduzir-se ao valor da transmissão dos bens, o montante correspondente a encargos e dívidas constituídos a favor do autor da herança até à data da abertura da sucessão mediante atos ou contratos que onerem os bens relacionados, assim como dos impostos cujo facto tributário tenha ocorrido até àquela data.

Em sede de imposto sobre as sucessões e doações, a determinação da matéria coletável encontrava-se presente no Capítulo III (secção II).

Concretamente o artigo 20º do CSISSD determinava que este imposto era liquidado pelo valor dos bens transmitidos, acrescentando ainda no seu nº1 que: «se os bens forem expropriados por utilidade pública antes da liquidação, nas condições do §1.º do artigo 19.º, ou houver avaliação nos termos deste diploma, o seu valor será o indicado naquele parágrafo ou o apurado na avaliação», à semelhança do que acontece atualmente (atual nº 3 do artigo 13º do CIS).

Por sua vez o nº 2 do artigo 20º do CSISSD, apresentava uma parecença à norma atual, porque determinava que nos demais casos, o valor dos bens imóveis era aquele que resultasse da matriz (atual nº1 do artigo 13º do CIS), e caso isto não fosse possível era considerado o valor declarado na relação de bens, com exceção dos casos em que ocorresse inventário ou título de partilhas, casos em que o valor considerado seria o que os bens ali tivessem.

Relativamente a outros bens, como valores monetários, estabelecimentos comerciais ou valor das quotas, as regras aplicáveis encontravam-se presentes nos n.ºs 1, 2 e 3 do §3.º do artigo 21º do CSISSD, mantendo-se sem grandes alterações até à presente data, servindo de

exemplo a regra prevista no n° 3 que não foi alvo de qualquer alteração, encontrando-se prevista no atual n°1 do artigo 15° do CIS.

4.8. Taxas

Após a determinação do valor tributável importa analisar as taxas aplicáveis, e é nesta fase que se verificam grandes alterações entre o Código do imposto sobre as sucessões e doações e o atual Código do imposto do selo.

Segundo Casalta Nabais (2012, p.583) «as taxas do IS propriamente dito distribuem-se entre taxas *ad valorem* e taxas específicas, sendo que, ao contrário do que sucedia no passado, hoje em dia dominam as taxas do primeiro tipo».

Nos termos do atual artigo 22° do CIS, as taxas do imposto do selo são as que constam da TGIS, que estiver em vigor no momento em que o imposto é devido. Dispõem os n.ºs 2 e 3 da referida norma que não há possibilidade de as taxas serem acumuladas quando estiverem em causa o mesmo ato ou documento, estabelecendo ainda que quando estiver em causa mais do que uma taxa, aplicar-se-á a maior. No entanto, o n° 4 deste artigo constitui uma exceção a estes dois números, determinando que o que se encontra ali estabelecido não é aplicável aos factos previstos nas verbas 1.1, 1.2, 11.2, 11.3 e 11.4 da TGIS.

Verifica-se, portanto, que as verbas 1.1 e 1.2, relativas à aquisição de bens e que têm uma aplicação direta em termos de sucessão hereditária, podem ser acumuladas.

Para além do referido, é de notar que atualmente existe uma tabela em anexo ao código do imposto do selo que determina as taxas que incidem sobre cada facto sujeito a imposto, como será analisado mais adiante. No entanto, o antigo código do imposto sobre as sucessões continha uma tabela (visível na figura abaixo) que determinava as taxas aplicáveis, nomeadamente no artigo 40° do CSISSD.

De acordo com a figura seguinte verificou-se que a mesma se encontrava dividida por escalões e por contribuintes.

Nas transmissões	Até 5.000\$	De 5.000\$01 a 20.000\$	De 20.000\$01 a 100.000\$	De 100.000\$01 a 250.000\$	De 250.000\$01 a 500.000\$	De 500.000\$01 a 1.000.000\$	De 1.000.000\$01 a 2.000.000\$	De 2.000.000\$01 a 5.000.000\$	De 5.000.000\$01 a 10.000.000\$	De 10.000.000\$01 a 50.000.000\$	De mais de 50.000.000\$
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
A favor de descendentes	-	-	3	5	7	9	11	14	17	21	25
A favor de ascendentes	9	11	13	15	17	19	21	24	27	31	35
Entre cônjuges	10	12	14	16	18	20	22	25	28	32	36
Entre irmãos	11	13	15	17	19	21	23	26	29	33	37
Entre parentes colaterais no 3.º grau	17	19	21	23	25	27	29	32	35	39	43
Entre outras quaisquer pessoas	26	28	30	32	34	36	38	41	44	48	52

Figura 5.1 - Taxas de imposto sobre as sucessões e doações.

Fonte: Artigo 40º do Decreto-Lei nº 41 969, de 24 de novembro de 1958.

É possível perceber nesta tabela que a única isenção existente é em benefício dos descendentes, em transmissões que não excedessem 20.000\$ (99,76 €). Para além do referido, note-se que nesta época o cônjuge encontrava-se inserido numa posição bastante desfavorável face aos descendentes e ascendentes, não beneficiando de qualquer isenção, tendo a obrigação de pagar 10% sobre o valor de uma determinada transmissão até ao montante de 5.000\$ (24,94 €), podendo esta percentagem chegar aos 36% em transmissões superiores a 50.000.000\$ (249 398, 95 €).

A percentagem mais alta desta tabela são 52%, aplicável a outras quaisquer pessoas, que não as elencadas na tabela, em transmissões superiores a 50.000.000\$.

Ao longo do tempo ocorreram diversas alterações ao imposto sucessório, designadamente às tabelas que continham as taxas aplicáveis a cada escalão, alterações promovidas pelos seguintes diplomas: DL nº 43 574, de 30.03.1961; DL nº 49 483, de 30.12.1969; DL nº 757/75, de 31 de dezembro; DL nº 115/84, de 5 de abril e DL nº 252/89, de 9 de agosto.

As taxas previstas em todas as tabelas aprovadas, nomeadamente a tabela aprovada pelo DL nº 41 969, de 24 de novembro de 1958, apresentavam valores bastante elevados, chegando em alguns casos, a ser devido imposto num valor superior a metade do valor total da transmissão, originando um risco de evasão fiscal, que segundo Ana Paula Dourado (2016, p.266) «constituem **ilícitos**, podendo constituir infrações administrativas ou criminais e

estão sujeitas a sanções específicas em cada ordenamento». No entanto, no quarto parágrafo do preâmbulo do referido diploma é visível uma justificação destes valores, assente na ideia de que estes níveis de tributação ficavam longe dos níveis praticados noutros países.

Ainda assim, verificou-se que com a aprovação do DL n° 252/89, de 9 de agosto, ocorreu uma diminuição das taxas aplicáveis, tendo ainda sido elevados os valores dos escalões, face às tabelas em vigor precedentemente.

Tal como referido, esta tabela apresenta uma divisão por escalões, e ao analisá-la é possível compreender que as percentagens atribuídas a cada escalão são motivadas pela relação de parentesco³ existente entre os beneficiários da transmissão e o autor da sucessão. Veja-se o comentário proferido por Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p. 519) que veio justificar este escalonamento por parte do legislador como forma de «onerar mais fortemente não só as transmissões de maior montante mas ainda as ocorridas entre pessoas que se encontrem mais afastadas no seu parentesco». Por outro lado, defendem os autores (1990, p.519) que a progressividade da taxa anteriormente aplicada

encontra a sua razão de ser no facto de as pessoas mais próximas do autor da liberalidade poderem ter contribuído de alguma forma para a formação do valor que se transmite, justificando-se, assim, taxas menores do que as aplicadas a pessoas mais afastadas que em nada terão contribuído para a herança com que vão ser beneficiados.

Para além do mencionado, note-se nesta norma a presença do cumprimento do n° 3 do artigo 107° da CRP que tinha como meta o alcance da igualdade entre os cidadãos.

Embora a tabela aplicável anteriormente tenha razões de ser, como as indicadas precedentemente, considera-se que a nova Tabela Geral veio demonstrar uma simplificação do sistema tributário em sede de imposto do selo, apresentando a mesma taxa para os mesmos atos, seja qual for o destinatário da transmissão, constituindo, no entanto uma exceção a essa tributação as isenções elencados no artigo 6° do CIS, que colocam, por exemplo, os herdeiros legitimários numa posição mais favorável relativamente a outros beneficiários, cujo grau de parentesco se mostra mais afastado, deixando de ser tributados por serem descendentes, ascendentes ou cônjuges, e por receberem determinados valores, variando por estes motivos a taxa aplicada.

³ Os graus de parentesco, nos termos do artigo 43° do CSISSD, eram regulados pelas disposições dos artigos 1973° e seguintes do Código Civil (antigo Código de Seabra) sendo referidos à data em se tivesse verificado a transmissão.

O antigo Código do imposto sobre as sucessões, apresentava no seu artigo 44º uma redução da taxa para metade nas transmissões por morte, dispondo o seguinte: «[a] taxa será reduzida a metade nas transmissões, por morte, de bens que houverem sido transmitidos a título gratuito durante os cinco anos anteriores e pela aquisição dos quais tenha sido pago ou deva pagar-se imposto». Uma vez respeitados os pressupostos presentes nesta norma, este benefício podia ser concedido sem depender de solicitação do interessado. No entanto, caso não existissem os necessários elementos comprovativos na secção de finanças, esta solicitação passava a ser necessária por parte do contribuinte, tendo de ser efetuado na relação de bens (artigo 67º do CSISSD) ou verbalmente, sendo reduzido a termo no processo, «competindo ao chefe da secção de finanças solicitar os documentos justificativos do direito à redução».

Esta norma revela a possibilidade de um desagravamento da taxa aplicável, o que segundo a perspetiva de Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p. 541) teve como objetivo «evitar a pulverização dos patrimónios pelo pagamento frequente do imposto», tendo esta redução da taxa justificação apenas «quando a anterior transmissão gratuita foi passível de imposto e na medida em que o pagou ou deva pagar».

Repare-se que a existência desta norma não faria sentido naquele que é hoje, o imposto do selo, uma vez que existem taxas definidas para cada ato ou contrato, assim como isenções do imposto, não se enquadrando neste sistema uma redução de taxa.

4.9. Liquidação

O procedimento de liquidação encontra-se previsto no artigo 23º e seguintes do CIS, e relativamente às transmissões gratuitas, a liquidação compete aos serviços centrais da Direção Geral dos Impostos e é promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão sempre que o mesmo resida em território nacional, de acordo com o nº 1 do artigo 25º do CIS. No entanto, caso o autor da transmissão não resida em território nacional, a competência é do serviço de finanças da residência do cabeça-de-casal ou do beneficiário. Ainda assim, pode acontecer que existam diversos beneficiários da mesma transmissão e nesse caso a liquidação será promovida pelo serviço de finanças do local onde resida o beneficiário de mais idade ou caso os bens objeto da transmissão se situem em território nacional, a competência será do serviço de finanças correspondente ao local onde se encontram os bens de maior valor.

Por último, veja-se que o n.º 1 do artigo 34.º do CIS determina que caso esteja

[...] pendente um litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objeto da transmissão, ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação, o cabeça-de-casal, o testamenteiro ou os donatários podem requerer, em qualquer altura, a suspensão do processo de liquidação, apresentando certidão do estado da causa.

Deste modo, é possível verificar que este procedimento se rege através de normas específicas presentes no código que permitem designar o serviço de finanças com competência para a liquidação do imposto. É ainda de ressaltar que esta liquidação tem origem na participação da transmissão prevista no artigo 26.º do CIS, analisada adiante.

Realizada esta abordagem à liquidação como a conhecemos atualmente, importa concretizar uma breve análise à liquidação nos termos do DL n.º 41 969 de 24 de novembro de 1958.

Nesta época e à semelhança do que acontece hoje em dia, a regra geral era a de que a liquidação do imposto devido pelas transmissões a qualquer título gratuito competia «à secção de finanças do concelho ou bairro do domicílio do finado ou titular da liberalidade, ao tempo da morte ou do acto ou contrato» nos termos do artigo 59.º do CSISSD.

Para além desta semelhança, note-se que também em sede de imposto sobre as sucessões, o legislador demonstrou a necessidade de criar alternativas quando ocorressem situações marcadas pela falta de domicílio no continente e nas ilhas adjacentes, passando a liquidação a ser efetuada no concelho ou bairro onde os bens imobiliários estivessem situados, sendo certo que se existissem bens imobiliários espalhados por vários concelhos ou bairros, a liquidação passava a realizar-se no local onde se concentrassem a maior parte desses bens, maioria calculada através do valor resultante da matriz (§1.º do artigo 59.º do CSISSD), norma que nos remete para o atual n.º 3 do artigo 25.º do CIS.

Ainda no que concerne às regras de determinação da secção de finanças competente para a liquidação do imposto, determinava o §2.º do artigo 59.º do CSISSD que na falta de domicílio e de bens imobiliários, a liquidação realizar-se-ia no concelho ou bairro da última residência no continente e ilhas, e caso esta faltasse, recorria-se à regra do local onde se situassem a maior parte dos bens.

Para além das normas já referidas, deve considerar-se o disposto no artigo 82.º do CSISSD, que determinava que depois do processo ser instruído, o chefe de finanças procedia à

liquidação do imposto. Sendo de seguida notificados os contribuintes, os seus representantes legais ou mandatários, dessa liquidação, nos termos do artigo 86º do CSISSD; e ainda o artigo 84º do CSISSD, que à semelhança do que acontece atualmente determinava que o processo de liquidação podia ser suspenso se estivesse pendente um litígio judicial.

4.10. Participação

Assim como as isenções, consideramos que a participação da transmissão de bens é uma parte fundamental em sede de imposto do selo, tendo sofrido ao longo dos tempos bastantes alterações.

Quando ocorre alguma transmissão gratuita que seja sujeita a imposto, designadamente as transmissões por morte, nasce a obrigação de o cabeça-de-casal e o beneficiário de qualquer transmissão ter de participar ao serviço de finanças competente diversos factos, interessando para este estudo, a participação do falecimento do autor da sucessão nos termos do nº 1 do artigo 26º do CIS.

A participação é de modelo oficial, aprovado pela Portaria nº 895/2004, de 22 de julho, (nº 2 do artigo 26º do CIS), e é neste modelo que se procede à identificação do autor da sucessão, as datas, os locais, os sucessores ou beneficiários, as relações de parentesco (juntando a respetiva prova), anexando ainda a relação dos bens transmitidos com a indicação dos valores que devem ser declarados pelo apresentante. É ainda neste modelo 1 que consta a isenção do imposto, com a indicação de que é isento, segundo os artigos 6º al. e) e 8º do CIS.

Existe um prazo para apresentar a participação, previsto no nº 3 do artigo 26º do CIS. De acordo com este preceito, a participação deve ser apresentada até ao fim do 3º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária, podendo esta participação ser realizada em qualquer serviço de finanças. Este prazo não é prorrogável, a não ser que seja provado um motivo justificado, que caso se venha a verificar faz com que o chefe de finanças possa conceder até 60 dias de adiamento do prazo, nos termos do nº 5.

Para além do prazo que deverá ser respeitado, para instruir a referida participação é necessário juntar os seguintes documentos: certidão do testamento com que tiver falecido o autor da herança; certidão da escritura de partilha, caso esta já tenha sido efetuada; certidão da cotação das ações, títulos ou certificados de dívida pública e de outros valores mobiliários ou do valor determinado para determinação do valor tributável nos termos do artigo 15º do

CIS, passada pela CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) ou pelo Instituto de Gestão do Crédito Público; certidão comprovativa da falta de cotação oficial das ações, contendo a indicação do respetivo valor nominal passada pela CMVM; nos casos em que a fórmula do nº 3 do artigo 15º seja aplicada, deve juntar-se o último balanço da sociedade participada, uma declaração emitida por esta onde seja indicada a data da sua constituição, o número de ações em que se divide o seu capital assim como o respetivo valor nominal e os resultados líquidos obtidos nos dois últimos exercícios; no caso referido na alínea a) do nº 4 do artigo 15º do CIS, além da declaração mencionada na parte final da alínea anterior, tem de ser junto o extrato do último balanço ou do balanço da liquidação; no caso referido na alínea b) do nº 4 do artigo 15º do CIS, é necessária a declaração passada por cada uma das cooperativas donde conste o valor nominal dos títulos; no caso referido na alínea c) do nº 4 do artigo 15º do CIS, deve juntar-se o documento que comprove, passado pela sociedade participada, que as ações apenas dão direito a participação nos lucros, o qual deve evidenciar igualmente o valor do dividendo distribuído nos dois exercícios anteriores; no caso de existir um estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, é preciso juntar-se o extrato do último balanço do estabelecimento ou o balanço de liquidação, havendo-o, ou certidão do contrato social, nos termos e para os efeitos das alíneas a) e b) do nº 4 do artigo 15º do CIS, ou não havendo balanço, o inventário previsto no nº 1 do artigo 16º do CIS, podendo a certidão do contrato social ser substituída por exemplar do Diário da República onde tenha sido publicado; caso existam valores monetários é necessário um documento que o comprove emitido pelas instituições competentes; se estiverem em causa valores depositados nomeadamente dinheiro depositado em instituições bancárias, torna-se necessário juntar um extrato do depósito ou da respetiva conta-corrente à data da transmissão, onde sejam demonstrados os movimentos efetuados nos últimos 60 dias; por último é imprescindível juntar os documentos necessários para comprovar o passivo previsto no artigo 20º do CIS.

Se eventualmente, no termo do prazo para efetuar a participação se venha a verificar que existem bens da herança que não foram relacionados pelo cabeça-de-casal e que os mesmos se encontram na posse de qualquer herdeiro ou legatário, devem estes últimos descrevê-los dentro de um prazo de 30 dias seguintes.

Ainda no que respeita à participação, note-se que esta obedece a uma formalidade, designadamente a assinatura desta pelos interessados, os seus representantes legais ou mandatários, tal como dispõe o nº 1 do artigo 27º do CIS.

Uma vez realizada a participação, é instaurado o processo de liquidação do imposto.

Determina o nº 1 do artigo 28º do CIS (redação dada pelo Decreto-Lei nº 277/2007, de 1 de agosto), que no que respeita às transmissões gratuitas, os beneficiários das mesmas têm a obrigação declarativa de relacionar os bens e direitos, com exceção de valores monetários (ainda que objeto de depósito em contas bancárias) transmitidos a beneficiários isentos. Esta é uma das grandes alterações detetadas ao longo desta análise, uma vez que esta mudança fez com que os beneficiários isentos deixassem de ter a obrigação de comunicar à administração tributária o recebimento deste tipo de bens, e por conseguinte, deixassem de os relacionar nas respetiva relação de bens.

No entanto, pode acontecer que a participação não seja apresentada (nº 2) ou mesmo que o tenha sido, pode conter omissões ou inexatidões. Neste caso, e se se verificar que o chefe de finanças tem conhecimento de que ocorreu uma transmissão de bens a título gratuito, deverá este último instaurar oficiosamente o processo de liquidação do imposto, devendo para o efeito notificar previamente o infrator de forma a que este efetue a participação ou supra as deficiências ou omissões num prazo estabelecido entre 10 a 30 dias, sob pena de os bens serem considerados sonegados. Se mesmo depois de notificado, o infrator não proceder à entrega dos bens, a liquidação prosseguirá tendo por base a informação disponível assim como toda a informação que for apurada pelos serviços, nos termos do artigo 29º do CIS. A relação de bens tem de constar no anexo 1, em função do património deixado pelo *de cuius*.

Face ao exposto, torna-se necessário analisar a sonegação de bens. Prevista no artigo 2096º do CC, que consiste numa manobra realizada por um ou mais herdeiros com vista à ocultação premeditada de determinados bens pertencentes à herança.

Na hipótese de um herdeiro proceder à sonegação de bens, perderá em benefício dos coherdeiros o direito que possa ter a qualquer parte dos bens que forem sonegados para além de sofrer as sanções que forem aplicáveis. Quando um herdeiro realiza esta manobra, é considerado mero detentor desses bens de acordo com o nº 2 do referido artigo. A sonegação de bens da herança não determina a nulidade da partilha, mas sim a partilha adicional dos bens omitidos, tal como prevê o artigo 2122º do CC. No entanto, é fundamento para a remoção do cargo de cabeça-de-casal de acordo com a alínea a) do nº1 do artigo 2086º do CC.

Já em sede de imposto do selo, prevê o artigo 29º do CIS que caso se suspeite a ocorrência de sonegação de bens, o chefe de finanças competente requererá o respetivo arrolamento⁴, processo este que será da competência do tribunal de 1ª instância da área da residência do contribuinte, nos termos dos artigos 140º a 142º do CPPT. Em último caso, se não se conhecerem os interessados ou os bens, será o processo enviado para o diretor de finanças que decidirá entre arquivar o mesmo ou ordenar as diligências que entender convenientes, tal como dispõe o artigo 30º do CIS.

Por fim, e de acordo com o disposto no artigo 32º do CIS, o chefe de finanças junta ao processo de liquidação a certidão do valor patrimonial dos prédios em questão ou documento que seja equivalente extraído através do sistema informático.

Após ter sido instruído o processo com todos os documentos e elementos referidos, o chefe de finanças promove a liquidação do imposto, no entanto sempre que o imposto devido pelas transmissões gratuitas deva ser liquidado pelos serviços de administração fiscal, só se procederá à liquidação quando o valor seja superior a € 10.

Assim que for realizada a liquidação, os interessados devem ser notificados para que possam proceder ao pagamento ou caso pretendam, utilizar os meios de defesa adequados (artigo 36º do CIS).

Sendo o chefe de finanças responsável por grande parte deste processo, encontra-se abrangido por um impedimento previsto no artigo 37º do CIS, que prevê que este não pode promover a liquidação do imposto quando for interessado na mesma, por si, por seu cônjuge ou por outra pessoa que possa representar devendo para este efeito, o diretor de finanças, designar outro chefe de finanças da sua área de competência, à semelhança do que acontecia previamente nos termos do artigo 89º do CSISSD.

Importa ainda analisar a caducidade do direito à liquidação prevista no artigo 39º do CIS, que segundo Vasco Valdez (2017, p.200) consiste na «impossibilidade que o Estado tem de liquidar um determinado tributo por virtude do decurso do tempo entre o momento em que ocorreu o facto tributário e o momento em que o Estado intervém e procura efetuar a liquidação do imposto»; e no que respeita às aquisições de bens cuja tributação tenha como base a verba 1.1 da TGIS, ou quanto às transmissões gratuitas, o prazo de liquidação é de 8

⁴ Procedimento cautelar que pode ser requerido caso exista um justo receio de que certos bens possam ser extraviados, ocultados ou dissipados, de acordo com o artigo 403º do CPC.

anos contados desde a transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo dos n.ºs 2,3 e 4 do referido artigo. Por último, caso a liquidação seja retardada ou a entrega de parte ou da totalidade do imposto devido, por facto imputável ao sujeito passivo, serão acrescentados ao montante de imposto, juros compensatórios nos termos do artigo 35º da LGT e os mesmos serão contados de acordo com as regras estabelecidas no nº 2 do artigo 40º do CIS.

Já em sede de imposto sobre as sucessões, a participação do falecimento do autor da sucessão encontrava-se prevista no artigo 60º do CSISSD, integrando o Capítulo V (Secção II) relativo ao processo de liquidação.

À semelhança do que acontece atualmente, o artigo 60º apresentava a obrigação de participação, apresentando a seguinte redação: «[o]s donatários, herdeiros ou legatários, bem como o testamenteiro, o cabeça-de-casal, os sucessores do ausente e, em geral, os beneficiários de qualquer liberalidade, são obrigados a participar à secção de finanças competente, a doação, o falecimento do autor da herança [...]». No entanto, a forma como era realizada esta participação era diferente da atual, como nos esclarecem Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p. 619) indicando que naquela época a participação era reduzida a escrito pelo funcionário da repartição, marcando o início do processo administrativo de liquidação, como forma de determinar o imposto devido, tal como decorre do artigo 64º do CSISSD.

Apresentada a obrigação de participar o falecimento do autor da sucessão, consideramos necessário abordar os prazos estabelecidos para tal. Enquanto que atualmente dispomos de um prazo único de apresentação da participação até ao final do 3º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária, ao tempo do imposto sobre as sucessões, este prazo era diferente.

Nos termos do nº 1 do artigo 60º do CSISSD, o prazo para se proceder à participação era de trinta dias se o participante residisse no concelho da secção competente para a instauração do processo; sessenta dias, se residisse fora desse concelho, mas ainda assim no continente ou na ilha adjacente em que a declaração devesse ser feita (nº 2); noventa dias, se residisse nas ilhas adjacentes e a declaração devesse ser feita no continente ou vice-versa ou por outro lado, se residisse em ilha diferente daquela em que a declaração devesse ser realizada (nº 3); por último o prazo era de cento e oitenta dias, se o participante residisse em qualquer província ultramarina ou no estrangeiro (nº 4).

Tal como acontece hoje, os prazos naquela época eram improrrogáveis, no entanto existia também uma exceção a esta improrrogabilidade, prevista no §1.º do n.º 4 do artigo 60º do CSISSD, que apresentava a seguinte redação:

[o]s prazos são improrrogáveis, salvo alegando-se e provando-se ignorância do facto ou outro motivo igualmente justificado, e contam-se desde a data em que o acto ou contrato se celebrar, ou em que for legalizado no Ministério dos Negócios Estrangeiros o respectivo documento, quando passado fora do País, ou em que ocorrer o falecimento do autor da herança [...].

O artigo 67º do CSISSD era referente à obrigação de o cabeça-de-casal apresentar uma relação com a descrição dos bens da herança e do passivo existente, declarando ainda se se procederia ou não a inventário. Sendo certo que esta relação de bens deveria, nos termos do artigo 68º do CSISSD, conter a indicação dos valores que o apresentante lhes atribuísse. Para isso, esta descrição dos bens e das dívidas era «feita em papel comum de formato legal, lavrando-se termo assinado pelo apresentante, ou por outrem a seu rogo, e pelo funcionário que o lavrar», de acordo com o §3.º do artigo 68º do CSISSD, contendo duas ordens numéricas, uma destinada ao ativo, e outra ao passivo, com os respetivos valores e importâncias das dívidas indicadas tanto por extenso como por algarismos. Consoante ponderam Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos (1990, p.632), a relação de bens era (e continua a ser) uma peça fundamental no processo de liquidação do imposto, uma vez que é através desta que é possível determinar «o valor que, abatido o somatório dos encargos, servirá de base à liquidação do imposto».

Em conformidade com o atual artigo 26º do CIS, mais concretamente o n.º 6, também o artigo 69º do CSISSD dispunha sobre os documentos que se haviam de juntar ao processo, com a relação de bens. Embora as parecenças deste preceito sejam bastantes, existe uma dissemelhança que marca as diferentes épocas.

De acordo com a alínea d) do artigo 69º do CSISSD, era necessário apresentar uma certidão do valor dos objetos de ouro, jóias, pratas, pedras preciosas e semelhantes, uma vez que estes objetos eram tributados, tal como analisado em sede de incidência real deste imposto.

Quanto às disposições relativas à impossibilidade de juntar-se a certidão do testamento, à falta de apresentação da relação de bens e à sonegação de bens, podemos constatar que as normas não sofreram alterações significativas, mantendo-se a essência destes preceitos.

4.11. Pagamento

O pagamento é uma das fases mais relevantes neste processo. Aplicável à sucessão hereditária, é o disposto no artigo 45º do CIS que tem como epígrafe «pagamento do imposto nas transmissões gratuitas».

De acordo com este preceito, o imposto que for liquidado terá de ser pago na sua totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações. No primeiro caso, há lugar a um desconto de 0,5% ao mês calculado sobre a importância de cada uma das prestações caso o valor do imposto seja dividido. Neste caso, se o imposto a pagar for superior a € 1000, este valor é dividido em prestações iguais num máximo de 10 e tendo cada uma o valor mínimo de € 200.

Se o imposto não for pago na sua totalidade ou em prestações no prazo de vencimento, começarão a correr juros de mora, uma vez que em causa está uma obrigação pecuniária, juros estes fixados através da taxa prevista na lei.

Nos termos do nº 4 do artigo 45º do CIS, caso não seja paga alguma das prestações devidas ou a totalidade do imposto (no prazo do vencimento) começam a correr, desde logo, juros de mora, havendo lugar a procedimento executivo, abrangendo todas as prestações vincendas, sendo consideradas logo vencidas.

No âmbito do procedimento executivo, será efetuada uma notificação a qual será acompanhada do plano de pagamento em prestações assim como do desconto, devendo o interessado comunicar a sua decisão ao serviço de finanças em 15 dias a contar da notificação, indicando se pretende efetuar o pagamento do imposto a pronto ou em prestações, aplicando-se a modalidade de prestações nos casos em que se verifique falta de comunicação. Quanto à transmissão de bens imóveis, o imposto será dividido em prestações se for prestada uma garantia idónea, nos termos do artigo 199º do CPPT.

Torna-se necessário fazer referência à prescrição do imposto do selo (prevista nos artigos 48º e 49º da LGT), uma vez que sendo um imposto de obrigação única prescreve no prazo de oito anos contados a partir da data em que o facto tributário ocorreu. Tal como refere Vasco Valdez (2017, p.200), a prescrição tem lugar quando «o Estado efetuou a liquidação do imposto e notificou-o validamente ao contribuinte. Porém, por esquecimento ou por acto deliberado do contribuinte, este não efetuou o respectivo pagamento».

A cobrança do imposto liquidado nas transmissões gratuitas, prevista no artigo 46º do CIS, é realizada mediante um documento de cobrança de modelo oficial. No caso de o imposto ser devido pela herança, o documento será extraído em nome do autor da herança com o aditamento previsto no nº3 da referida norma.

Por último, o documento correspondente a cada prestação ou a totalidade do imposto será enviado até ao fim do mês anterior ao do pagamento, ao interessado.

O código do imposto sobre as sucessões e doações, incluiu a cobrança do imposto no seu Capítulo VI (secção II), mais concretamente no seu artigo 120º do CSISSD, dispondo que o imposto sobre as sucessões e doações seria pago em prestações, vencendo-se a primeira no mês seguinte àquele em que tiver terminado o prazo referido no §2.º do artigo 87º e cada uma das restantes seis meses após o vencimento da anterior, à semelhança do que acontece hoje, tal como estipulado no artigo 45º, nº 3, do CIS.

Enquanto vigorava o imposto sobre as sucessões e doações, o imposto era dividido em doze prestações se não excedesse os 20.000\$ (99,76 €); em dez prestações se excedesse o mesmo valor não ultrapassando os 50.000\$ (249,40€); em oito se ultrapassasse os 50.000\$ (249,40€) sem ultrapassar os 100.000\$ (498,80€) e por último, em seis prestações caso o valor do imposto excedesse os 100.000\$ (498,80€).

O anterior regime concedia a possibilidade de o contribuinte estender as prestações até quatro do número destas, pagando para o efeito um juro correspondente a 4 por cento ao ano sobre «sobre as importâncias que forem pagas a menos em relação às prestações normais, até o reembolso de cada uma daquelas».

Tal como acontece hoje em dia, naquele tempo também exista um limite mínimo para o valor de cada prestação fixado em 200\$ (0,99€) nos termos do §3.º do artigo 120º do CSISSD.

Era também concedida a possibilidade de pagar o imposto devido a pronto, nos termos do anterior artigo 121º do CSISSD (atual nº 2 do artigo 45º do CIS), assim como a sanção prevista no artigo 122º do CSISSD (atual nº 4 do artigo 45º do CIS) relativa ao pagamento de juros de mora em caso de falta de pagamento do imposto.

Note-se que também neste capítulo, não existiram alterações significativas, mantendo-se a génese do imposto sobre as sucessões, nos atuais preceitos do imposto do selo, com exceção da forma de pagamento ser anteriormente realizada através de estampilhas fiscais, para

passar a fazer-se através de guias, alteração esta promovida pela entrada em vigor da Lei n.º 150/99, de 11 de setembro.

4.12. Tabela Geral do Imposto do Selo

A tabela geral aprovada pela Lei n.º 150/99, de 11.09, permite determinar que taxa incide sobre determinados atos. Esta tabela abrange a realização de atos como a aquisição de bens, o arrendamento, garantias das obrigações, jogo, operações financeiras, entre outros.

De modo a determinar qual a taxa devida, deve ser consultada a referida tabela anexa ao código do imposto do selo, e no que respeita às transmissões gratuitas, o imposto é devido pelos bens que, de acordo com a norma da territorialidade, estão situados em território nacional.

Assim, dispõe a verba 1.2 da TGIS que quando se tratem de aquisições gratuitas, seja aplicada a taxa de 10% sobre o valor do bem, isto é, se os adquirentes não forem herdeiros legitimários, uma vez que por serem isentos não têm de proceder a este pagamento, fazendo com que a aplicação desta taxa de 10% apenas abranja os restantes sujeitos passivos, nomeadamente os titulares do interesse económico como servem de exemplo os herdeiros testamentários.

Ainda relativamente às taxas do imposto, é de ressaltar o n.º2 do artigo 22.º CIS que apresenta a seguinte regra geral: «não haverá acumulação de taxas do imposto relativamente ao mesmo acto ou documento». No entanto, há que ter em conta a exceção prevista no n.º4 da mesma norma, que dispõe que aquela regra não se aplica aos factos previstos nas verbas n.ºs 1.1 e 1.2, 11.2, 11.3 e 11.4 da Tabela Geral, ou seja, é possível a acumulação das verbas 1.1 (0,8%) e 1.2 (10%), que tanto interessam para este estudo.

Tal como foi possível verificar ao longo da presente dissertação, ocorreram diversas mudanças ao longo do tempo em sede de imposto sobre as sucessões e mais tarde em sede de imposto do selo, sendo uma das mais marcantes a criação desta tabela, que veio pôr fim às diversas tabelas presentes ao longo do código do imposto sobre as sucessões, que previam de um modo totalmente diferente, as taxas a aplicar a cada beneficiário da transmissão, dependendo do valor que cada um recebia.

5. Análise de Decisão Arbitral

De modo a inserir uma abordagem prática na presente dissertação, que ajude a relacionar a doutrina e todos os conceitos apresentados com a parte prática da aplicação do imposto do selo, foi analisada a Decisão Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no âmbito do processo n.º 594/2017-T.

Esta decisão contém uma série de situações relacionadas com a aplicação do imposto do selo, designadamente: a isenção em uniões de facto; a caducidade do direito à liquidação; a prescrição e ainda a suspensão do procedimento de liquidação por pendência de litígio judicial.

Relativamente às partes envolvidas neste processo, veja-se que a Requerente é designada por “A”, sendo residente em São Paulo, no Brasil e que a Requerida é a AT (Autoridade Tributária e Aduaneira).

Este processo iniciou-se com a entrega por parte da Requerente no CAAD, de um pedido de pronúncia arbitral (PPA), solicitando a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

5.1. O pedido

A Requerente, herdeira e cabeça-de-casal, por óbito de “B” que faleceu em São Paulo - Brasil, no dia 12 de junho de 2008, vivia com este último em união de facto. Em causa estava o Imposto do Selo da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, incidente sobre a transmissão gratuita de bens existentes em Portugal, e que deu origem a duas liquidações: a primeira em 05.07.2017 no valor de 18.208,20 euros, e a segunda (liquidação adicional) em 17.07.2017 no valor de 18.208,69 euros (estando incluído neste valor, 0,49 euros correspondentes a juros compensatórios).

Numa primeira fase, são patentes no pedido apresentado: a união de facto, a territorialidade em sede de Imposto do Selo e a liquidação adicional do mesmo.

A união de facto é regulada pela Lei n.º 2/2016, de 29.02, e consiste na situação jurídica de duas pessoas, que independentemente do sexo, vivem em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º da referida Lei.

Quanto à territorialidade prevista no artigo 4.º CIS, note-se que em casos de transmissões gratuitas de bens (tal como acontece neste processo), o imposto é devido quando os bens se

situem em território nacional, nos termos do nº 3, não tendo qualquer influência o facto de a Requerente não residir em Portugal, uma vez que os bens objeto da transmissão encontram-se em Portugal.

No que respeita à liquidação adicional, dispõe o nº 2 do artigo 31º do CIMT que

[q]uando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe de finanças onde tenha sido efetuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no nº 3 do artigo 19º, promove a competente liquidação adicional.

Esta liquidação adicional deve ser notificada ao sujeito passivo (o que se pressupõe ter ocorrido no presente caso), para que este efetue o pagamento, e possa utilizar os meios de defesa previstos no CPPT.

O pedido realizado pela Requerente foi apresentado e a mesma pediu que o tribunal arbitral se pronunciasse de forma a declarar o seguinte:

a)[a] anulação do acto tributário de liquidação de Imposto de Selo, nos termos da qual foi considerado que a transmissão dos bens em causa está sujeita a pagamento de IS por: I – à data em que a mesma ocorreu já havia caducado o direito à liquidação, II – por à data em que ocorreu a liquidação o eventual imposto se encontrava prescrito. b) [c]aso se entenda que há condições para apreciar o acto de liquidação, então entende-se que este Tribunal deverá reconhecer a isenção subjetiva da ora Requerente, logo não estando obrigada a qualquer tributação (caso a mesma tivesse sido liquidada no prazo legalmente previsto para tal), sob pena de violação do disposto no artigo 45º da LGT, do nº 1, do artigo 39º do CIS, do artigo 48º do CIS e do artigo 6º alínea e), do CIS. c) [n]essa medida deverá ser declarada como indevida a exigência de pagamento de

Imposto do Selo no valor de 18.208,20 €, das custas, e dos juros, anulando-se assim o acto de liquidação [...] datado de 17.07.2017, e demonstração da liquidação [...] datada de 05.07.2017, por o mesmo ser ilegal e indevido; d) – de igual modo, e como decorrência daquela ilegalidade, deverá ser declarada a extinção do processo de cobrança coerciva dos valores constantes da citação [...].

5.2. A causa de pedir

No que respeita à causa de pedir, note-se que a Requerente realizou a participação de transmissões gratuitas no dia 28 de julho de 2016, entregando para esse efeito a declaração de Modelo 1 de Imposto de Selo, tendo a partilha sido decidida no Tribunal de São Paulo por sentença de 19 de março de 2014, tendo sido confirmada por sentença do Tribunal da Relação de 24 de setembro de 2015.

A Requerente alegou que se tratava de uma ilegalidade nas liquidações, estando reunidos os pressupostos da caducidade do direito às liquidações e a prescrição da dívida de imposto, uma vez que o óbito ocorreu em 12.06.2008 e as liquidações datam de 05.07.2017 e 17.07.2017.

“A” entende que beneficia da isenção prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS, por ter vivido em união de facto com “B”, e que por esta isenção não se encontrar refletida nas liquidações, resulta numa ilegalidade.

Por último, a Requerente «fundamenta ainda o pedido de extinção do processo de cobrança coerciva, na decorrência subsequente da precedência da anulação das liquidações».

5.3. Alegações das partes

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas posições, face à situação apresentada.

A Requerente começou por referir que o óbito de “B” ocorreu há 9 anos (as alegações escritas foram apresentadas em 10.04.2018), e que vivia com o falecido em união de facto à data do óbito, tendo sido esta informação comunicada ao Serviço de Finanças, que segundo a Requerente « [...] também resulta da certidão da sentença proferida no processo judicial de inventário que correu os seus termos no Brasil, cuja sentença foi objecto de revisão de sentença por meio de Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de... no dia 28.09.2015». Mais acrescentou «[...] que lhe foi reconhecida a sua qualidade de herdeira ao abrigo da lei Brasileira».

Segundo o nº 1 do artigo 978º do CPC «[s]em prejuízo do que se ache estabelecido em tratados, convenções, regulamentos da União Europeia e leis especiais, nenhuma decisão sobre direitos privados, proferida por tribunal estrangeiro, tem eficácia em Portugal, seja qual for a nacionalidade das partes, sem estar revista e confirmada».

Para o efeito, determina o artigo 979º do CPC que o tribunal da Relação da área em que esteja domiciliada a pessoa contra quem se pretende fazer valer a sentença, é o tribunal competente para a revisão e confirmação da mesma. Por último, para que tal sentença seja confirmada têm de se mostrar cumpridos os requisitos previstos no artigo 980º do CPC.

Quanto à caducidade do direito à liquidação, invocou a Requerente o seguinte:

[...] o óbito ocorreu em 12.06.2008, logo o prazo para liquidar o imposto findou em 13.06.2016 pelo que à presente data, e já em 17.07.2017 (data da demonstração) aquando da notificação para o teor da liquidação, o direito à liquidação por parte da Autoridade Tributária havia caducado, excepção que expressamente se invoca para os devidos efeitos legais.

É possível verificar que nesta alegação a Requerente se socorreu do prazo previsto no nº 1 do artigo 39º do CIS, que dispõe que o imposto, em caso de aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 da Tabela Geral ou de transmissões gratuitas, só pode ser liquidado no prazo de oito anos contados da transmissão.

Para além da caducidade do direito à liquidação, vem ainda a Requerente invocar a prescrição da dívida de imposto socorrendo-se para tal do previsto no nº1 do artigo 48º do CIS e consequentemente dos artigos 48º e 49º da LGT, que determinam que as dívidas tributárias prescrevem em oito anos contados a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única.

De modo a demonstrar a sua posição neste aspeto, veio a Requerente afirmar o seguinte:

[...] tendo o facto tributário ocorrido no momento do óbito – 12.06-2008 – à presente data – Novembro de 2017 – a eventual dívida tributária a título de imposto de selo, já há muito que se encontra prescrita, mais precisamente desde o dia 13.06.2016 [...] prescrição que expressamente ... invoca para todos os efeitos legais, e que apesar de invocada perante a Autoridade Tributária, a mesma não reconheceu de forma expressa como a isso se encontrava obrigada, e que por isso deverá ser declarada tendo em conta a data em que a AT procedeu à demonstração da liquidação – 17.07.2017.

Por último, a Requerente vem invocar a isenção de imposto do selo a seu favor, defendendo que a mesma se devia encontrar refletida nas liquidações, ao abrigo da alínea e) do artigo 6º do CIS, com base na seguinte alegação:

[...] estando a ora impugnante na situação prevista na ala *[sic]* e), do citado artigo 6º, devidamente reconhecida por sentença proferida no Tribunal de São Paulo, Brasil, e legalmente revista pelo Tribunal da Relação de ..., logo, com plena eficácia na ordem jurídica portuguesa, não poderia a Autoridade Tributária ignorar tal facto, liquidando imposto quando o mesmo não se mostra legalmente devido por dele se encontrar subjetivamente isenta.

Com base nas alegações apresentadas, a Requerente vem pedir que o tribunal arbitral aceite e defira o seu pedido, declarando a anulação do acto tributário de liquidação de IS; reconhecendo a isenção subjetiva da Requerente; declarando como indevida a exigência de pagamento de IS no valor de 18.208,20 €, das custas e dos juros, ao ser anulado o ato de liquidação e demonstração da liquidação; e por último declarando a extinção do processo de cobrança coerciva dos valores.

Face às alegações da Requerente, veio a Requerida demonstrar a sua posição.

Relativamente à caducidade do direito à liquidação e à prescrição da dívida tributária, invocou a Requerida o seguinte:

[...] recorde-se que o óbito de B... ocorreu no Brasil a 12 de Junho de 2008, e que a partilha dos seus bens foi decidida, no mesmo país, por sentença de 19 de Março de 2014”, “sentença essa que o Tribunal da Relação de ... homologou em 24 de Setembro de 2015” e “apesar de a sentença do TR ... ter transitado em julgado em 12 de Outubro de 2015, a Requerente apenas se dirigiu ao SF de ... em 28 de Julho de 2016”, “o que significa que, até àquela data, a AT não teve, nem podia ter, conhecimento do óbito de B..., não podendo por isso desencadear qualquer procedimento de liquidação”, “pois a Requerente não deu cumprimento ao prazo previsto no artigo 26º, nº 3 do CI Selo, nem tampouco ao do artigo 34º do mesmo Código”.

Com base nesta alegação é possível notar-se a importância do cumprimento do prazo previsto no artigo 26º do CIS, para participar ao serviço de finanças competente, o falecimento do autor da sucessão.

Para além do alegado, a Requerida afirma também que a referida situação teve origem numa dupla omissão por parte da Requerente, uma vez que esta nem comunicou o óbito ao serviço de finanças nem a homologação da partilha, fazendo com a AT não pudesse ter conhecimento da ocorrência do facto tributário, não podendo proceder à liquidação oficiosa do imposto, defendendo que este facto «[...] é patente nas exceções constantes dos nºs 2 e

3 do supra citado artigo 39º do CI Selo, de onde se percebem as intenções do legislador ao colocar o termo inicial do prazo de oito anos no momento em que os herdeiros são determinados ou conhecidos».

Esta alegação remete para a alínea p) do nº 1 do artigo 5º do CIS que determina que nas sucessões por morte, a obrigação tributária nasce na data da abertura da sucessão, e para além desta norma importa ainda o nº 2 do artigo 26º do CIS ao determinar que a participação, entre outros requisitos, tem de conter a identificação dos sucessores e beneficiários, as relações de parentesco e a respetiva prova.

A Requerida socorreu-se ainda do disposto nos artigos 329º, 331º e 325º do Código Civil, para suportar a sua posição, referindo que a primeira norma dispõe que «o prazo de caducidade, se a lei não fixar outra data, começa a correr no momento em que o direito puder legalmente ser exercido».

Relativamente à isenção invocada pela Requerente, a Requerida alegou que a participação do óbito ocorreu em 28.07.2016, com o preenchimento da declaração mod. 1 do IS e os seus anexos; que «no nosso ordenamento jurídico-tributário vigora o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável, previsto no artigo 75º da LGT e no artigo 27º, nº 2 do CI Selo»; que « [...] a liquidação em causa não podia deixar de ter por objeto o rendimento colectável determinado com base nos elementos declarados pelo Requerente» e que a Requerente não preencheu o campo destinado à indicação do NIF do cônjuge, nem se identificou como tal.

Por último a Requerida referiu que

[s]e o Tribunal eventualmente considerar a liquidação ilegal relativamente à Requerente, por entender estar a mesma isenta nos termos do artigo 6º, alínea e) do CI Selo, o que apenas se admite por mero dever de patrocínio, não o poderá fazer quanto aos restantes herdeiros uma vez que, quanto a esses, não há qualquer isenção que se lhe aplique, nem a Requerente a invoca, devendo assim determinar-se apenas a anulação parcial da liquidação controvertida na parte em que se refere à tributação em IS da Requerente.

Lembrando ainda que embora a cabeça-de-casal venha a ser isenta, nos termos do artigo 2º nº 2, al. a), do CIS, continua a ser responsável pelo pagamento do imposto da herança indivisa, referente aos restantes herdeiros não isentos.

Tendo em consideração as alegações da Requerida, veio esta pugnar pela procedência das exceções dilatórias invocadas ou não se entendendo deste modo, pugnar pela improcedência dos pedidos.

5.4. Apreciação das questões que ao Tribunal Arbitral Singular (TAS) cumpre solucionar

Uma vez apresentadas as alegações das partes, o Tribunal averiguou a matéria de facto, concluindo que a mesma se encontrava provada referindo não existir «outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada [...]».

Assim sendo, o Tribunal veio demonstrar a sua solução relativamente às questões que lhe foram apresentadas.

- **Pedido de extinção do processo de execução fiscal, configurado como sendo matéria que o TAS não pode apreciar por falta de competência.**

Relativamente a este pedido, veio o Tribunal Arbitral improceder o mesmo, decisão esta motivada pela procedência da exceção de incompetência da jurisdição arbitral daquele TAS.

Este desfecho foi justificado uma vez mais, pela norma prevista no nº 1 do artigo 2º do RJAT, alegando o tribunal que desta norma decorre o facto do TAS não ter competência para apreciar este pedido. Ainda assim, informou o tribunal que mesmo que venham a ser anuladas as liquidações em causa de forma total ou parcial, a Requerente pode requerer a extinção da execução, total ou parcial, juntando a decisão que aqui se analisa (transitada em julgado), caso a AT não tenha ainda promovido oficiosamente a sua extinção ou alteração, nos termos do artigo 176º, nº 1, al. b) do CPPT, acrescentando ainda que «toda a execução fiscal tem por base um título executivo, que no caso, será a certidão do título de cobrança do imposto do selo (artigo 162º do CPPT) que não foi pago no prazo fixado».

- **Existência de duas liquidações, versando sobre o mesmo facto tributário, sendo que a segunda diverge da primeira, quer porque surge com mais 0,49 euros de juros compensatórios, quer porque os beneficiários são 4 e não 3, como ocorre na primeira liquidação.**

Para que a análise deste ponto seja possível, deve ressaltar-se o facto de o tribunal ter considerado como provado o facto de em 28.07.2016, a Requerente ter entregue com a declaração de modelo 1, também um requerimento dirigido ao Chefe de Serviço de Finanças, informando que D era irmã do falecido, que E era irmão do falecido, e que F era casada com E no regime de comunhão universal de bens (regime brasileiro).

Assim sendo, o tribunal refere que «[n]enhuma justificação é aduzida neste processo sobre a necessidade da liquidação adicional, que de adicional relativamente à primeira, apenas acrescenta 0,49 euros de juros compensatórios e em vez dos 3 beneficiários iniciais das transmissões, constam agora 4 beneficiários».

O tribunal entendeu que F (cônjuge de E, irmão germano do *de cuius*) foi considerado como herdeira do falecido por ser casada naquele regime de bens, no entanto ao verificar tal situação, o Tribunal concluiu que através da sua leitura, esta situação não é a mais assertiva.

Como revela a decisão arbitral em causa e de acordo com o CC brasileiro, entende-se que o quinhão que pertence a E em conjunto com o seu cônjuge F constitui 1/3 da herança. Assim, concluiu o tribunal que esta alteração se impõe «porque a Requerente, caso esteja isenta do imposto do selo, terá benefício fiscal sobre 1/3 da herança (primeira liquidação) e não sobre 1/4 da herança (segunda liquidação, a adicional).

• **Desconformidades face à lei, assacadas pela Requerente às liquidações. Caducidade do direito à liquidação e prescrição da dívida tributária.**

Relativamente à caducidade, decidiu o tribunal improceder o pedido relativo à caducidade do direito à liquidação do imposto do selo em causa uma vez que, de acordo com o TAS o prazo de caducidade foi suspenso desde o Nascimento da obrigação tributária até ao trânsito em julgado da sentença do TR que confirmou a sentença de partilhas do Tribunal de São Paulo, nos termos dos artigos 34º CIS e 46º, nº 2, al. a) da LGT.

Veja-se que para o tribunal concluir neste sentido, teve em consideração que a obrigação de participação que cabe ao cabeça-de-casal nos termos do artigo 26º do CIS não foi cumprida atempadamente; que a obrigação tributária nasce na data da abertura da sucessão (artigo 5º alínea p) do CIS); que nos termos do artigo 2031º do CC a sucessão se abre no momento da morte do seu autor e no lugar do seu domicílio; os artigos 329º do CC e 45º, nº 4, da LGT já

citados nesta análise e por último a alínea a) do nº 2 do artigo 46º da LGT que determina que o prazo de caducidade se suspende «em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tribute, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão».

Por último, considerou o tribunal

[...] que o instituto da caducidade do direito à liquidação do imposto do selo, está desenhado na lei fiscal, pressupondo sempre que os contribuintes cumprem as suas obrigações declarativas e não pretendem reverter a seu favor, um regime, pelo facto de incumprirem essas obrigações.

Defendendo ainda que é por essa razão «que o nº 1 do artigo 34º do CIS, estabelece o regime de suspensão do procedimento de liquidação, enquanto estiver pendente um processo judicial que influencie a liquidação».

No que respeita à prescrição da dívida de imposto o tribunal, à semelhança do que aconteceu com a caducidade, veio improceder o pedido.

Como forma de sustentar a sua posição face a esta questão, o tribunal invocou, para além dos artigos 48º da LGT e 34º do CIS, o nº 1 do artigo 306º do CC que refere que «o prazo da prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido; se, porém, o beneficiário da prescrição só estiver obrigado a cumprir decorrido certo tempo sobre a interpelação, só findo esse tempo se inicia o prazo da prescrição».

Juntamente com estas disposições, indicou o tribunal que tendo em conta a caducidade do direito à liquidação, a falta de cumprimento da obrigação declarativa do artigo 26º do CIS e ainda a pendência do processo de partilhas no Tribunal de São Paulo (confirmado pelo TR), o prazo de prescrição apenas teve início após o trânsito em julgado da sentença do TR.

- **Aplicação da norma isentiva da alínea e) do artigo 6º do CIS, invocada pela Requerente, na sua condição de vivência em união de facto com o “*de cujus*”.**

Face a esta questão, decidiu o tribunal a favor da Requerente.

De acordo com o tribunal ficou provado que a Requerente vivia em união de facto com o autor da sucessão e que por este facto, a mesma beneficia da isenção prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS na parte do imposto do selo que lhe foi liquidado.

Tal como indicado na decisão arbitral em análise, o artigo 1790º do CC brasileiro determina que cabe ao companheiro do falecido 1/3 da herança, quando este concorre com outros parentes sucessíveis. Assim, esta é a quota a beneficiar de isenção, no que concerne aos bens situados em território português, sendo certo que por não existir nenhuma norma isentiva quanto aos irmãos do autor da herança, os 2/3 que lhes pertencem são alvo de tributação.

5.5. Conclusão

Uma vez realizada a análise da decisão arbitral do CAAD, processo n.º 594/2017-T, foi possível assistir a uma conciliação entre normas de direito civil e de direito fiscal, defendida ao longo da dissertação.

Esta decisão arbitral revelou um conjunto de respostas a várias questões em sede de imposto do selo, mais concretamente em sede de sucessão hereditária, que tantas vezes se cruzam no caminho dos profissionais jurídico-fiscais e evidentemente no dos contribuintes.

Na decisão apresentada foi possível verificar que a união de facto também gera efeitos quando em causa está uma sucessão *mortis causa*, em termos fiscais, representando uma isenção subjetiva; que a norma respeitante à territorialidade dos bens é fundamental porque uma vez situados em território nacional, os bens serão alvo de tributação; que o momento da morte do autor da sucessão é muito relevante para a obrigação declarativa de participar o óbito ao serviço de finanças competente; que merece destaque a importância do cumprimento atempado das obrigações fiscais e por último a importância do conhecimento de conceitos jurídicos aliados às normas previstas em diversos diplomas.

Com esta análise foi possível descortinar que este conjunto de fatores, originou uma série de decisões que, a nosso ver, respeitaram a lei e promoveram uma interpretação da mesma de forma clara e simples, conciliando vários diplomas.

6. Conclusão

O objetivo desta dissertação foi a demonstração das alterações sofridas pelo Imposto do Selo aplicado à sucessão hereditária ao longo do tempo, e para que tal objetivo fosse cumprido tornou-se necessário relacionar este imposto com o Direito das Sucessões.

A relação entre estas duas matérias foi motivada pelo facto de as normas ao nível do Direito Civil terem uma implicação direta, na aplicação do Imposto do Selo quando estão em causa casos de sucessão hereditária.

Veja-se que foi estudado o Código de Seabra, no domínio do Direito das Sucessões, aprovado em 1867, seguindo-se o estudo das principais alterações ao Código Civil em 1966 e 1977. Por sua vez, o Imposto sobre as Sucessões e Doações aprovado em 1958 era aplicado tendo por base as disposições previstas no Código de Seabra. Com o decurso do tempo ocorreram diversas alterações a este imposto, acompanhando também as alterações ocorridas em sede de Direito Civil.

No âmbito do Direito das Sucessões foram apresentadas diversas alterações que influenciaram a aplicação do Imposto do Selo, motivadas essencialmente pelas alterações socio - económicas e pelo novo conceito de família.

Ainda durante a vigência do Código Civil de 1867 era assente a ideia de que o homem tinha de ser o sustento da casa de família enquanto a mulher era obrigada a obedecer-lhe e a tratar das lides domésticas e dos filhos. Embora tenha ocorrido a grande alteração em 1966 ao Código Civil, a discriminação face à mulher ainda se encontrava bastante presente, motivada pela ideia de que o casamento era um ato perpétuo e que a mulher deveria continuar a exercer um papel diferente do exercido pelo marido. Importa ressaltar que nesta época o cônjuge sobrevivente não era considerado herdeiro, apenas meeiro.

Após estas alterações legislativas, foi aprovada aquela que se considera a maior alteração em matéria de Direito das Sucessões em 1977, isto porque os deveres dos cônjuges aumentaram e passaram a ser recíprocos, foi eliminada a distinção entre filhos legítimos e ilegítimos, o cônjuge passou a integrar a primeira classe sucessória e a ser considerado como herdeiro legitimário.

Face a todas as alterações ocorridas no âmbito do Direito das Sucessões, foram imprescindíveis as mudanças ao nível da tributação das transmissões gratuitas, mais concretamente em sede de sucessão hereditária.

Aquando da aprovação do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações em 1958, as taxas aplicáveis neste contexto eram bastante elevadas e faziam com que os contribuintes tentassem descobrir possibilidades de fuga aquela tributação tão exagerada. Durante a vigência daquele Código o cônjuge sobrevivente encontrava-se numa posição extremamente desfavorável face aos restantes beneficiários de uma transmissão gratuita, e não beneficiava de qualquer isenção, a não ser que a transmissão fosse inferior a 1.000\$.

Em 1999, aquando da aprovação do Código do Imposto do Selo e da Tabela Geral, com a integração do cônjuge sobrevivente no leque de herdeiros legitimários, descendentes e ascendentes, passou a ser concedida isenção em sede de transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 TGIS, medida que veio contribuir para a diminuição da tentativa da fuga fiscal.

Para além desta reforma, em 2003 ocorreu a reforma da tributação do património que fez com que fossem inseridas no Código do Imposto do Selo as normas de tributação relativas às transmissões gratuitas, ao mesmo tempo que deixou de se aplicar a progressividade das taxas aplicáveis para passar a ser aplicada uma taxa única.

Pode concluir-se que com todas as alterações ocorridas tanto em matéria de Direito Civil como em matéria de Imposto do Selo, assistiu-se ao longo dos anos a uma remodelação na estrutura deste imposto, tantas vezes motivada pelas alterações promovidas em sede de Direito das Sucessões. No entanto estas alterações nem sempre foram acompanhadas pela mudança de comportamento dos contribuintes, permanecendo até hoje condutas que vão ao encontro de normas que já não se encontram em vigor. Ainda assim, crê-se possível a afirmação de que o Imposto do Selo é hoje um imposto bastante diferente daquele que era o Imposto sobre as Sucessões e Doações, sendo bastante mais justo e simples, prevenindo possíveis situações de fuga fiscal por parte dos contribuintes.

Referências Bibliográficas

- Campos, D. L., Campos, M. M. (2017). *Lições de Direito das Sucessões* (reimpressão da 1ª ed.). Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-6873.
- Catarino, J. R. (2017). Teoria Fiscal. In Catarino, J. R., Guimarães, V. B. (coord.) (5ª ed.). *Lições de fiscalidade* (pp. 31). Coimbra: Livraria Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.
- Chaves, J. Q. (2008). *Heranças e Partilhas Doações e Testamentos* (2ª ed.). Lisboa: Quid Juris. ISBN 978-972-724-359-4.
- Código Civil Brasileiro. Disponível em http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2010.406-2002?OpenDocument. Consultado em 17.09.2018.
- Corte-Real, C. P. (2012). *Curso de Direito das Sucessões*. Lisboa: Quid Juris – Sociedade Editora. ISBN 978-972-724-599-4.
- Corte-Real, C. P. (2011). *Direito da Família* (2ª ed.). Lisboa: AAFDL.
- Dourado, A. P. (2016). *Direito Fiscal* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6328-7.
- Faveiro, V. A. D. (1986). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada.
- Fernandes, F. P., Santos, J. C. (1990). *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações* (2ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Leite, António (1983). *Código de Direito Canónico* (4ª ed.). Braga: Editorial Apostolado da Oração. ISBN 978-972-39-0098-9.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (9ª ed.). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6505-2.
- Neto, A. (2013). *Processo de Inventário Lei n.º 23/2013 – Anotado* (1ª ed.). Lisboa: Ediforum. ISBN 978-989-8438-07-2.
- Nogueira, J. F. (1980). A reforma de 1977 e a posição do cônjuge sobrevivente. *Revista da Ordem dos Advogados, volume III*, 663-694.
- Pinheiro, J. D. (2011). *O Direito das Sucessões Contemporâneo*. Lisboa: AAFDL.

Pires, J. F. (2017). Os Impostos sobre o Património. In Catarino, J. R., Guimarães, V. B. (coord.) (5ª ed.). *Lições de fiscalidade* (pp. 454-459). Coimbra: Livraria Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.

Pires, J. M. F. (2015). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo* (3ª ed.). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-5918-1.

Prata, A. (2013). Definição de Vocação Sucessória, Heranças, Título Executivo, Alienação da Herança, Quota Disponível. In *Dicionário Jurídico* (pp. 101; 709; 1215; 1420; 1542). 5ª ed. Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-3393-8.

Telles, I. G. (2006). *Sucessão Testamentária*. Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1404-8.

Valdez, V. (2017). A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária. In Catarino, J. R., Guimarães, V. B. (coord.) (5ª ed.). *Lições de fiscalidade* (pp. 188-200). Coimbra: Livraria Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.

Carta Constitucional de 29 de abril de 1826.

Carta de Lei de 1 de julho de 1867.

Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa de 1940.

Decreto-lei n.º 41 969. D. R. I Série. 255 (24-11-1958) 1280 – 1317

Decreto-lei n.º 43 574. D. R. I Série. 74 (30-03-1961) 352 – 354

Decreto-lei n.º 47344. D.R. I Série. 274 (25-11-1966)

Decreto-lei n.º 49 483. D. R. I Série. 303 (30-12-1969) 1878 – 1881

Decreto-lei n.º 757/75. D. R. I Série. 300 (31-12-1975) 2160-(28) – 2160-(30)

Decreto de Aprovação da Constituição. D. R. I Série. 86 (10-04-1976)

Decreto-lei n.º 496/77. D.R. I Série. 273 (25-11-1977) 2818-(2) – 2818-(50)

Decreto-lei n.º 115/84. D. R. I Série. 81 (05-04-1984) 1153 – 1154

Decreto-lei n.º 442-A/88. D. R. I. 277 (30-11-1988) 4754-(2) – 4754-(35)

Decreto-lei n.º 252/89. D. R. I Série. 182 (09-08-1989) 3182 – 3187

Decreto-lei n.º 244/92. D. R. I Série – A. 250 (29-10-1992) 5005 – 5007

Decreto-lei n.º 131/95. D. R. I Série – A. 131 (06-06-1995) 3596 - 3638

Decreto-lei n.º 207/95. D. R. I Série – A. 187 (14-08-1995) 5047 – 5080

Decreto-lei n.º 398/98. D. R. I Série – A. 290 (17-12-1998) 6872 – 6892

Regulamento (CE) n.º 2866/98 do Conselho de 31 de dezembro de 1998

Lei n.º 150/99. D. R. I Série. 213 (11-09-1999) 6264 – 6275

Decreto-lei n.º 433/99. D. R. I Série – A. 250 (26-10-1999) 7170 - 7215

Lei n.º 7/2001. D. R. I Série – A. 109 (11-05-2001) 2797 – 2798

Decreto-Lei n.º 322-A/2001. D. R. I Série – A. 288 (14-12-2001) 8278-(2) – 8278-(12)

Decreto-lei n.º 287/2003. D. R. I Série – A. 262 (12-11-2003) 7568 – 7647

Portaria n.º 895/2004. D. R. I Série. 171 (22-07-2004) 4582 - 4599

Decreto-lei n.º 277/2007. D. R. I Série. 147 (01-08-2007) 4911 – 4912

Decreto-lei n.º 324/2007. D. R. I Série. 188 (28-09-2007) 6911 – 6983

Decreto-lei n.º 116/2008. D. R. I Série. 128 (04-07-2008) 4134 – 4196

Lei n.º 61/2008. D. R. I Série. 212 (31-10-2008) 7633 – 7638

Decreto-lei n.º 247-B/2008. D. R. I Série. 251 (30-12-2008) 9206-(2) a 9206-(23)

Lei n.º 29/2009. D. R. I Série. 123 (29-06-2009) 4192 – 4208

Decreto-lei n.º 99/2010. D. R. I Série. 171 (02-09-2010) 3907 – 3915

Portaria n.º 286/2012. D. R. I Série. 183 (20-09-2012) 5319 - 5322

Decreto-lei n.º 250/2012. D. R. I Série. 227 (23-11-2012) 6741 – 6744

Lei n.º 23/2013. D. R. I Série. 45 (05-03-2013) 1220 – 1235

Lei n.º 41/2013. D. R. I Série. 121 (26-06-2013) 3518 – 3665

Portaria n.º 278/2013. D. R. I Série. 163 (26-08-2013) 5147 – 5154

Portaria n.º 283/2013. D. R. I Série. 167 (30-08-2013) 5321 - 5323

Lei n.º 82-B/2014. D. R. I Série. 252 (31-12-2014) 6546-(74) a 6546-(310)

Lei n.º 2/2016. D. R. I Série. 41 (29-02-2016) 634 - 635

Lei n.º 114/2017. D. R. I Série. 249 (29-12-2017) 6768 – 7010

Jurisprudência:

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa n.º 0068172. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/9fd3f74ff55b3817802568030000d778>.

Decisão Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), processo n.º 594/2017-T. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_selo=1&s_processo=594&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3514.