



CIRCULAR
Gabinete Jurídico-Fiscal

N/ REFª: 51/2018
DATA: 29/06/2018

ASSUNTO: Sobre a natureza jurídica da partilha com tornas: declarativa ou constitutiva?

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 06/2018 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

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

EDITORIAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Novas Fiscais

Decreto-Lei n.º 52/2018, de 25/06

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

Portaria n.º 176/2018, de 20/6

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

Portaria n.º 166/2018, de 8/06

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

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

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

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

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

Portaria n.º 159/2018, de 1/06

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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