

Rendimentos Prediais – Herança Indivisa – Titular de Rendimentos

Uma reflexão sobre um caso concreto – Enquadramento

A herança indivisa deverá ser tratada como um património autónomo ⁽¹⁾, por isso, para efeitos legais, uma entidade que não dispõe de personalidade jurídica.

Por isso, para efeitos de tributação em sede de IRS, deverá ser enquadrada nas situações de contitularidade e os rendimentos gerados no âmbito desse património autónomo, imputados às pessoas ⁽²⁾ que compõem aquela comunhão, razão pela qual, cada herdeiro deverá ser tributado relativamente à sua quota-parte nos rendimentos gerados pela própria herança indivisa ⁽³⁾.

De facto, preceitua o artigo 64.º do CIRS – inserido nas regras de Determinação do Rendimento Colectável –, sob a epígrafe “*Falecimento de titular de rendimentos*”, que, “*Ocorrendo o falecimento de qualquer pessoa, os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são considerados, a partir de então, nos englobamentos a efetuar em nome das pessoas que os passaram a auferir, procedendo-se, na falta de partilha até ao fim do ano a que os rendimentos respeitam, à sua imputação aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.*”.

Para colmatar a ausência da personalidade jurídica, a administração da herança indivisa, incumbe ao respectivo cabeça-de-casal, tal como preceituado pelo artigo 2079.º do Código Civil (CC).

É, também, por esta razão, que entendemos que, a incidência, objectiva ou real, tributária, deve ser verificada com referência ao recebimento ou colocação à disposição das rendas, com respeito a esse mesmo cabeça-de-casal. Dito de outro modo, a, eventual, prova a produzir quanto ao recebimento, ou não recebimento, das rendas que se subsumem ao conceito de rendimentos da categoria F do IRS, é nesta altura que terá de ser produzida.

Aliás, o mesmo se diga dos rendimentos provenientes do Estabelecimento Comercial, Categoria B do IRS, subordinado à herança indivisa, cuja determinação se haverá de fazer na esfera do respetivo cabeça-de-casal e cuja imputação se haverá de fazer relativamente à quota hereditária de cada um dos herdeiros.

E, diga-se, de igual modo, dos rendimentos provenientes de Incrementos Patrimoniais, Categoria G do IRS, subordinados à herança indivisa, cuja imputação se haverá de fazer relativamente à quota hereditária de cada um dos herdeiros ⁽⁴⁾, independentemente de quem recebe os respetivos rendimentos.

¹ – “*Constituindo a herança indivisa uma universalidade relativamente à qual não houve ainda partilha de bens (art. 2119º do CCivil), estamos em presença de um «património autónomo» partilhado, em regime de comunhão (e não em compropriedade), pelos co-herdeiros, os quais não detêm qualquer direito próprio sobre cada bem individualizado que compõe a herança indivisa, sendo apenas seus titulares em comunhão.*” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15/06/2016, Processo n.º 01863/13).

² – Cfr., entre outras, a Ficha Doutrinária correspondente ao Processo 2604/2018, com Despacho concordante da Ex.ª Senhora Directora de Serviços de IRS, de 03/09/2018 e arts. 1403.º e 1404.º, ambos do Código Civil.

³ – Cfr. art. 19.º do CIRS.

⁴ – Cfr., a este propósito, Informação Vinculativa 11880, correspondente ao Proc. 1737/2017, com despacho concordante da Subdirectora-Geral do IR de 2017.12.11, onde, e bem, se conclui: “... estando em causa um rendimento que pertence em comum aos herdeiros, o mesmo é imputável a cada um de acordo com a respetiva quota-parte na herança (cf. artigo 19.º do Código do IRS)”.

Note-se que, em qualquer destes casos, a imputação será feita do ponto de vista do direito aos rendimentos e não da realidade da sua percepção.

A estrutura do IRS, tal como sucede com outros tributos, assenta nas seguintes “fases” identificativas da “vida” do imposto:

- Incidência ou Sujeição (que pode ser Real ou Objectiva e Pessoal ou Subjectiva, consoante se pretenda avaliar o quê ou quem está sujeito. Podem aqui incluir-se as Isenções, enquanto normas que excluem a tributação, quer seja pela via pessoal, ou subjectiva – exclusão de um determinado universo de sujeitos passivos –, quer seja pela via real ou objectiva – exclusão de determinadas situações de facto);
- Determinação da Matéria Tributável (ou a Determinação do Rendimento Colectável, que corresponde à identificação, em concreto, do sujeito passivo);
- Liquidação (que pode ser efectuada pela AT, pelo SP, ou por terceiro); e
- Pagamento (que pode ser por Conta, Voluntário ou Coercivo).

Estas “fases” da “vida” do tributo são sequenciais e exclusivas, ou seja, se não houver Incidência – ou sujeição – ao tributo, não fará sentido falar – ou apreciar – a Determinação da matéria tributável ou a Liquidação do imposto. Por outro lado, verificada que esteja a incidência, não mais se apreciará, noutra “fase”, essa realidade que se deverá considerar consolidada.

Por esta razão, afigura-se-nos que, estabelecida, em definitivo, a incidência do tributo quanto à herança indivisa, já não fará sentido, em sede de Determinação do Rendimento Colectável – cuja previsão inicial ocorre, em sede de IRS, com a regulação das regras do Englobamento, no artigo 22.º do CIRS – falar, novamente, em incidência, designadamente e agora, na esfera jurídica de qualquer dos respectivos herdeiros.

Dito de outro modo, só há um momento de incidência. E isso ocorre na altura do pagamento ou colocação à disposição na esfera jurídica da herança, representada, esta, pelo seu cabeça-de-casal. É unicamente nesse momento que pode ser produzida a prova que, como é consabido, é ilidível. Daí em diante, estamos na determinação do rendimento tributável, ou seja, depois de feita (ou não...) a prova do não recebimento (ou do recebimento...) das rendas, o que vale é saber como é que a tributação é efectuada.

Neste caso, o artigo 64.º é peremptório. É feita a tributação na esfera jurídica de cada um dos herdeiros e segundo a sua quota ideal na herança, até ao momento em que decidam fazer partilhas. E isto acontece porque, em sede de IRS, não é possível tributar a herança indivisa, já que, como acima se referiu, a herança indivisa é um património autónomo ⁽⁵⁾ sem personalidade jurídica ⁽⁶⁾.

Esta disposição legal tem carácter imperativo, já que, por um lado, não se integra nas normas de incidência tributária ⁽⁷⁾ do IRS, e, por outro e da sua redacção, não resulta a possibilidade de ilisão, razões pelas quais, segundo a nossa leitura, carece de suporte outra interpretação que não seja a de que, nestas situações e até que seja efectuada a partilha dos bens do «*de cujus*», se terá de fazer a imputação desses rendimentos “... aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.” ⁽⁸⁾

⁵ – “Aberta a sucessão, serão chamados à titularidade das relações jurídicas do falecido aqueles que gozem de prioridade na hierarquia dos sucessíveis, desde que tenham a necessária capacidade.” (cfr. n.º 1 do art. 2032.º do CC.

⁶ – “A administração da herança, até à sua liquidação e partilha, pertence ao cabeça-de-casal.” (cfr. art.º 2079.º do CC.

⁷ – Cfr. art. 73.º da Lei Geral Tributária – LGT.

⁸ – Cfr. artigo 64.º do CIRS «*in fine*».

Por outro lado e face à redacção das normas de incidência do Imposto do Selo, designadamente no que concerne às transmissões gratuitas, a permissão de declaração das rendas auferidas pela Herança Indivisa, na esfera jurídica de, apenas, um dos herdeiros da mesma, parece configurar uma transmissão gratuita ⁽⁹⁾ do crédito ⁽¹⁰⁾ que está associado ao recebimento dessas mesmas rendas ⁽¹¹⁾, por essa herança, a qual não está, aparentemente, dispensada da correspondente participação a que alude o artigo 26.º do Código do Imposto do Selo (CIS), naturalmente que tendo, também, presente a redacção, conjugada, do n.º 11 do artigo 26.º citado e do n.º 1 do artigo 28.º do CIS.

Tivemos, recentemente, conhecimento das instruções veiculadas pela Ficha Doutrinária correspondente ao «PIV14239» e ao Processo 2604/2018, com despacho concordante da Ex.^{ma} Senhora Directora de Serviços do IRS, datado de 03/09/2018.

Resulta, dessas orientações administrativas, que, sempre que se esteja em presença de rendimentos prediais, enquadráveis para efeitos de IRS na categoria “F”, auferidos por uma Herança Indivisa, nas situações em que, contrariamente ao que resulta da regra da contitularidade ⁽¹²⁾, apenas um dos herdeiros receba a totalidade das rendas, “... *deverá o herdeiro que efetivamente receba as rendas, apresentar o anexo F, declarando a totalidade das rendas recebidas, bem assim como, aquando da emissão do recibo de renda eletrónico, fazer constar no mesmo, a totalidade da renda em seu nome.*” ⁽¹³⁾.

Ora, aparentemente e da nossa óptica, tais orientações não se mostram conformes, nem ao Código do IRS (CIRS), nem às instruções administrativas que têm vindo a ser divulgadas, razões pelas quais entendemos oportuno proceder a uma reflexão, ainda que sumária, sobre a matéria.

De facto, nas situações acima identificadas, tal como tem vindo até agora a ser por nós interpretado, não deverá colher a situação vertida na Ficha Doutrinária correspondente ao citado Processo n.º 2604/2018, com despacho concordante da Ex.^{ma} Senhora Directora de Serviços do IRS, de 03/09/2018, por estar em oposição, não só ao preceituado pelo artigo 64.º do CIRS, como, também, por não se mostrar em harmonia com as diversas orientações administrativas que têm vindo a ser divulgadas e, designadamente, as abaixo identificadas.

Acresce, para além do mais, que foram já divulgadas diversas orientações administrativas que apontam, aparentemente, em sentido contrário ao, agora, pretendido pela DSIRS, de que são exemplo o Ofício-Circulado n.º 40.112, datado de 30/07/2015, do Gabinete da Subdireção-Geral da Área dos Impostos sobre o Património, a Instrução de Serviço n.º 40.037 – Série II, de 26/10/2015, do Gabinete da Subdireção-Geral da Área dos Impostos sobre o Património e a Mensagem de Correio Electrónico remetida em 21/12/2015, da DSIRS.

É que, a não ser assim, estar-se-ia, no limite, a aceitar um “planeamento fiscal indevido” que permitiria, alicerçado numa prova que poderia, até, ser produzida internamente, a declaração dos rendimentos na esfera jurídica do herdeiro – ou de, apenas, parte dos herdeiros – que auferisse menores rendimentos, materializando-se, desta forma, numa “ventilação dos rendimentos pelas melhores taxas de imposto”.

Neste conspecto, conscientes de que, por razões de sensibilidade familiar ou razões de carácter cultural, os rendimentos prediais continuam, para além da abertura da sucessão, muito generalizadamente, a

⁹ – Doação.

¹⁰ – Só se pode prescindir, ou doar, aquilo que é, por direito, daquele que dele prescinde, ou doa.

¹¹ – Cfr. alínea b) do n.º 2 do art. 2.º do Código do Imposto do Selo.

¹² – Cfr. art. 19.º do CIRS.

¹³ – Cfr. «PIV14239» e ao Processo 2604/2018, com despacho concordante da Ex.^{ma} Senhora Directora de Serviços do IRS, datado de 03/09/2018.

constituir provento do cônjuge sobrevivente, e ainda que julgemos entender a “bondade” do raciocínio ali vertido ⁽¹⁴⁾, perfilhamos o entendimento segundo o qual sempre que se esteja em presença de rendimentos prediais, enquadráveis para efeitos de IRS na categoria “F”, auferidos por uma Herança Indivisa, independentemente de, esses rendimentos, serem entregues a, ou percebidos por, apenas, parte dos herdeiros, a tributação terá sempre de respeitar o estabelecido pelo artigo 64.º do CIRS, pelo que, “... *na falta de partilha até ao fim do ano a que os rendimentos respeitam, [proceder-se-á] à sua imputação aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.*”.

Elaborado em Julho de 2019 por:

António dos Santos **Rocha**, Chefe de Divisão da AT, Aposentado; e

Eduardo José Martins **Brás**, Chefe de Finanças da AT.

¹⁴ – Cfr. «PIV14239» e ao Processo 2604/2018, com despacho concordante da Ex.^{ma} Senhora Directora de Serviços do IRS, datado de 03/09/2018.