

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 201/2025-T

Tema: IRS. Substituição fideicomissária. Momento da vocação sucessória. Mais-valias.

SUMÁRIO

- I Na substituição fideicomissária verifica-se uma vocação sucessiva.*
- II A vocação do fideicomissário é subsequente, concretizável apenas à data do óbito do fiduciário, não sendo retroagível à data da abertura da sucessão, visto que só será chamado quando o fiduciário falecer, e só se o fiduciário falecer antes dele; pelo que, à data da sucessão, só o fiduciário é chamado à titularidade dos bens sujeitos a fideicomisso.*
- III Antes do falecimento do fiduciário, ou da sua renúncia, o fideicomissário não tem direito à herança ou ao legado sujeitos a fideicomisso, não podendo sequer aceitá-los ou repudiá-los; tem uma mera expectativa juridicamente tutelada que pode nem sequer vir a converter-se num direito, se não chegarem a reunir-se todas as condições com que o fideicomisso foi instituído, e especificamente a de sobreviver ao fiduciário.*
- IV Tendo sido obtida a titularidade de bens pelo fideicomissário após o falecimento do fiduciário, em data posterior à entrada em vigor do Código do IRS, o respectivo regime é plenamente aplicável aos rendimentos gerados pela alienação, pelo fideicomissário, de tais bens.*

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., com o NIF ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 3 de Março de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

1.

2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento tácito, ou presumido, do pedido de revisão oficiosa apresentado em 7 de Agosto de 2024 (autuado com o n.º ...2024...) contra o acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2017, no valor total de € 98.844,53 (€ 82.097,14 de imposto, € 11.042,24 de juros compensatórios), e a que se referem a Nota de Liquidação n.º 2022..., de 18 de Junho de 2022, e a Nota de Acerto de Contas n.º 2022...; e, mediatemente, através do pedido de revogação do acto de indeferimento presumido, pediu a pronúncia sobre o referido acto de liquidação.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. As partes designaram os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, e os árbitros designaram, por acordo, o árbitro-presidente.
5. Os árbitros comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e as partes foram notificadas das designações e aceitações.
6. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
7. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 27 de Maio de 2025.
8. Por Despacho de 27 de Maio de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
9. A AT apresentou a sua Resposta em 24 de Junho de 2025, juntamente com o processo administrativo.
10. Por Despacho de 30 de Junho de 2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
11. A Requerente apresentou alegações em 5 de Setembro de 2025, e a Requerida apresentou alegações em 22 de Setembro de 2025.
12. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
13. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
14. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
15. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

16. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. Em 2017, a Requerente vendeu os seguintes imóveis:
 - a) O prédio urbano, sito no ..., ..., n.º ..., freguesia ..., concelho de Viana do Castelo, descrito na ... CRP de Viana do Castelo sob o n.º ..., da referida freguesia, inscrito na matriz urbana sob o art.º 1271, pelo preço de € 250.000,00 (escritura pública de 12/04/2017);
 - b) O prédio urbano sito no ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de Viana do Castelo, descrito na ... CRP de Viana do Castelo sob o n.º ..., da mencionada freguesia, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º ..., pelo preço de € 790.000,00 (escritura pública de 05/12/2017);
 - c) O prédio urbano sito no ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de Viana do Castelo, descrito na ... CRP de Viana do Castelo sob o n.º ..., da mesma freguesia, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., pelo preço de € 41.400,00 (escritura pública de 05/12/2017);
 - d) O prédio rústico sito no ..., freguesia ..., descrito na ... CRP de Viana do Castelo sob o n.º ..., da mesma freguesia, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º ..., pelo preço de € 40.000,00 (escritura pública de 05/12/2017).
2. Enquanto sujeito passivo de IRS, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos modelo 3 relativa ao ano de 2017.
3. Nesse documento, relativamente a esses prédios, a Requerente declarou mais-valias não tributadas no Quadro 5 – Imóveis alienados excluídos ou isentos de tributação do anexo G1 (arts. 4.º, 4 e 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro):
 - Valor de realização: € 1.138.000,00;
 - Valor de aquisição: € 289,30.

5	IMÓVEIS ALIENADOS EXCLUIDOS OU ISENTOS DA TRIBUTAÇÃO									
	Identificação Matricial				Código	Data de Aquisição			Valor	
	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração		Ano	Mês	Dia	Realização	Aquisição
501		U			1	1939	01	01	250.000,00	69,83
502		U			1	1939	01	01	790.000,00	174,58
503		U			1	1939	01	01	58.000,00	29,93
504		R			1	1939	01	01	40.000,00	14,96
505										

4. Em testamento de 23 de Novembro de 1936, B...:

- Instituiu usufrutuária de todos os bens temporais C...;
- Quanto aos restantes bens, instituiu herdeira D..., com o encargo de, à sua morte, os bens passarem para o seu primogénito, filho ou filha, sobrevivente, e proveniente de casamento católico.

~~Instituiu herdeira dos restantes bens a Srta. D...~~
 [Redacted], filha dos E... [Redacted], que por morte dela passaram para o filho, ou filha, mais velho sobrevivente que tenha de matrimónio católico, dispensando-a de inventário e caução.

5. O óbito de B... ocorreu em 30 de Janeiro de 1939.
6. Com esse óbito, e o de C..., os bens foram transmitidos a D..., NIF
7. Em 9 de Outubro de 2009, faleceu D..., e, por sucessão testamentária, os bens herdados de B... foram transmitidos à filha de D..., a ora Requerente.
8. A Requerente considera-se a si mesma fideicomissária numa relação de substituição fideicomissária, ocupando B... a posição de fideicomitente, e D... a posição de fiduciária.
9. Por entender que adquirira os prédios por substituição fideicomissária, a Requerente inferiu que a mais-valia resultante da alienação dos imóveis não estaria sujeita a IRS – porque, a existir aquela substituição fideicomissária, os imóveis teriam sido adquiridos em 30 de Janeiro de 1939, momento do óbito de B..., e de entrada em vigor da sua disposição testamentária – tendo sido, não adquiridos, mas meramente revertidos a seu favor, na data de falecimento de sua mãe, a fiduciária D..., ou seja em 9 de Outubro de 2009.
10. No âmbito do controlo declarativo, nomeadamente a análise em sede de IRS dos montantes declarados no Anexo G1 da modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2017, foi

emitida, em 5 de Maio de 2021, a ordem de serviço OI2021... visando um procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial, ao IRS da Requerente do ano de 2017.

11. No âmbito dessa inspecção, foram analisados:

- O testamento de B...;
- A habilitação de herdeiros de B....
- A Modelo 1 do Imposto do Selo e anexos – Participação de transmissões gratuitas, na qual se indica como beneficiário da transmissão a ora Requerente, e, como autor da transmissão, D... , mãe da ora Requerente.
- Cadernetas prediais urbanas manuscritas, com datas de 31 de Dezembro de 1937, do artigo ... da freguesia de ... e do artigo ...º (atual ...) de
- Contratos de compra e venda relativos aos imóveis alienados em 8 de Março de 2017, e identificados no quadro 5 do anexo G1 da declaração de rendimentos modelo 3-IRS do ano de 2017.

12. A Requerente manteve o seu entendimento de que os imóveis alienados em 2017 eram exclusivamente os bens fideicomitidos que reverteram para ela em 2009, e transmitidos gratuitamente, por via testamentária.

13. A Inspeção entendeu que os bens tinham sido adquiridos pela Requerente apenas em 9 de Outubro de 2009, com um valor correspondente àquele que serviria de base à liquidação do imposto do selo, caso este fosse devido – e que, portanto, a alienação em 2017 dos referidos imóveis está sujeita a IRS, não podendo beneficiar da não-sujeição prevista no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro:

Identificação Matricial			Data de Aquisição		Valor Aquisição	OBS
Freguesia (1)	Tipo (2)	Artigo (3)	Ano (4)	Mês (5)	VPT (6)	
	R		2009	10	6.758,38	Este artigo deu origem aos artigos U- e R-
	U		2009	10	183.170,00	Este artigo deu origem ao artigo
	U		2009	10	68.940,00	
Soma					258.868,38	

Obs.: Conforme a “modelo 1 – Participação de Transmissões Gratuitas” apresentada pela SP.

14. Calculando a mais-valia sujeita a tributação em sede de IRS, no valor de € 427.916,74:

Identificação Matricial			Data de Aquisição		Valor				
Freguesia (1)	Tipo (2)	Artigo (3)	Ano (4)	Mês (5)	Realização (6)	Aquisição (7)	fator de atualização (8)	aquisição atualizado (9=7*8)	Mais-valia fiscal (10=6-9)
	U		2009	10	250.000,00	6.758,38	1,09	7.366,63	282.633,37
	R		2009	10	40.000,00				
	U		2009	10	790.000,00	183.170,00	1,09	199.655,30	590.344,70
	U		2009	10	58.000,00	68.940,00	1,09	75.144,60	-17.144,60
Soma					1.138.000,00	258.868,38		282.166,53	855.833,47
Correção ao rendimento líquido de IRS: 855.833,47*50% (n.º 2 do art. 43.º do CIRS)									427.916,74

(6) Valor de realização determinado nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 44.º do CIRS; (7) Valor de aquisição determinado nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 45.º; 8) portaria 326/2009 de 30 de outubro; 9) Correção monetária nos termos do n.º 1 do art. 50.º do CIRS.

15. Em resultado das conclusões constantes do relatório do procedimento de inspecção tributária, o rendimento colectável em sede de IRS, referente ao ano de 2017, foi corrigido do valor de € 427.916,74 para o valor de € 434.380,81 – (€ 6.465,07 + € 427.916,74).
16. Notificada do projecto de relatório da inspecção tributária (RIT), a ora Requerente não exerceu o direito de audição prévia.
17. Em 19 de Julho de 2021 a ora Requerente apresentou declaração modelo 3 de substituição relativamente aos rendimentos auferidos em 2017, tendo declarado no quadro 5 do Anexo G a vontade de reinvestir o montante de € 666.031,85€ em sua habitação própria.
18. Desta declaração resultou uma nova liquidação de IRS, com o n.º 2021..., da qual foi apurada a quantia a pagar de € 254.447,98.
19. Esta liquidação foi objecto de uma reclamação graciosa (n.º ...2022...), relativa ao reinvestimento do valor de realização obtido com a alienação dos imóveis, e essa reclamação graciosa foi deferida.
20. Na sequência desse deferimento, foi efectuada uma nova liquidação (n.º 2022...), notificada em 18 de Junho de 2022, com valor a pagar de € 98.844,53, o mesmo valor da liquidação gerada pela entrega da declaração de substituição apresentada pela Requerente em Julho de 2021.
21. No dia 7 de Agosto de 2024, a Requerente apresentou, ao abrigo dos arts. 54.º, 1, c) e 78.º, 1 e 7 do LGT, um pedido de revisão oficiosa (autuada com o n.º ...2024...) desse acto

tributário de liquidação de IRS n.º 2022..., assente na convicção de que terá havido incorrecta aplicação da lei, e violação das normas dos arts. 4.º, 4 e 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro – essencialmente porque, no seu entender, a aquisição dos imóveis ocorreu em 30 de Janeiro de 1939 (data da morte da fideicomitente), e não em 9 de Outubro de 2009 (data da morte da fiduciária).

22. Esse pedido presume-se tacitamente indeferido em 7 de Dezembro de 2024, por terem decorrido 4 meses sem decisão da AT (art. 57.º, 5 da LGT).
23. A 3 de Março de 2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por esclarecer que o cerne da sua discordância com a posição da AT reside no facto de entender que adquiriu os bens em 30 de Janeiro de 1939, por disposição testamentária por morte de B..., fideicomitente, e não em 9 de Outubro de 2009, com a morte da fiduciária – e que essa foi a base do seu pedido de revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços, nos termos dos arts. 54.º, 1, c) e 78.º, 1 e 7 da LGT, apelando ao poder-dever que recai sobre a Administração de efectuar a revisão nas condições do art. 78.º, também a solicitação do contribuinte.
2. Entendendo que a revisão do acto tributário é um meio de impugnação alternativo ou complementar em relação aos restantes meios impugnatórios administrativos, consoante seja deduzida, respectivamente, no prazo de reclamação administrativa ou no prazo alargado de quatro anos após o acto de liquidação; ou ainda a todo o tempo, caso o tributo não se encontre pago.
3. Sendo, por outro lado, o indeferimento tácito uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesse

legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe tenham sido apresentadas – presumindo-se, adicionalmente, que o indeferimento, conquanto tácito, mesmo assim comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão tenha sido pedida, pelo que o meio contencioso adequado para reagir ao indeferimento é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

4. E nele cabe a discussão, não da posição jurídica que tenha sido assumida pela AT na apreciação do pedido de revisão, visto que o indeferimento é meramente presumido e não há fundamentação autónoma, mas dos vícios de ilegalidade que tenham sido arguidos pelo sujeito passivo na formulação do pedido tacitamente indeferido (arts. 9.º, 2 da LGT e 96.º, 1 e 97.º, 1, d) e p) do CPPT).
5. A Requerente lembra que, conquanto as mais-valias obtidas com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis sejam tributadas em sede de IRS, como rendimento da categoria G, nos termos da alínea a) do art. 10.º, 1, a) do CIRS, o próprio CIRS foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, tendo entrado em vigor somente em 1 de Janeiro de 1989.
6. E lembra também que o art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, estabeleceu um regime transitório para os rendimentos da categoria G – Incrementos Patrimoniais – dispondo que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficariam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitassem tivesse sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS (Redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de julho); cabendo ao contribuinte a prova de que os bens ou valores tinham sido adquiridos em data anterior à entrada em vigor do CIRS.
7. Isto, no entendimento da Requerente, torna ilegal a liquidação de IRS, referente ao ano de 2017, no valor total de € 98.844,53, porque a mais-valia realizada em 2017 através da alienação dos prédios urbanos está excluída da tributação em sede de IRS, visto que os referidos prédios urbanos foram adquiridos pela contribuinte em 30 de Janeiro de 1939, no âmbito de vocação sucessória testamentária, por força do óbito de B... .

8. Porque os rendimentos integráveis na categoria G, quando provenientes da alienação onerosa de bens imóveis urbanos, só ficam sujeitos a IRS, nos termos do art. 10.º do CIRS, se não só a transmissão se houver efectuado depois da entrada em vigor do CIRS, ou seja 1 de Janeiro de 1989), como também a aquisição dos bens ou direitos alienados tenha ocorrido em data posterior a 1 de Janeiro de 1989.
9. Lembra a Requerente que, nos termos do art. 2024.º do Código Civil, a sucessão é o chamamento à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida, e a consequente devolução dos bens que a esta pertenciam.
10. E sublinha que, em matéria de fideicomisso, o art. 2286.º do Código Civil estabelece que ele é a disposição pela qual o testador impõe ao herdeiro instituído o encargo de conservar a herança, para que ela reverta, por sua morte, a favor de outrem; designando-se como fiduciário o herdeiro gravado com o encargo, e fideicomissário o beneficiário da substituição.
11. Subscrive a Requerente a noção de que, no fideicomisso, o fiduciário, onerado com o encargo de conservar a herança ou o legado, é um titular precário de direitos – no sentido de que o destinatário real dos bens do testador fideicomitente é o fideicomissário, ficando o fiduciário apenas, na sua posição intermediária, com direitos de gozo e deveres de administração, mas não com a titularidade plena dos bens que compõem o património fideicomitido.
12. Ou seja, o fiduciário, dado o encargo que sobre ele recai, teria os seus direitos moldados mais pelo usufruto do que pela plena propriedade – desde logo porque não pode, em princípio, alienar os bens que constituem o património fideicomitido (ou, quando pode, deve dar prevalência aos interesses do fideicomissário)¹.
13. Daqui retira que da norma do art. 2293.º, 1 do Código Civil – “*A herança devolve-se ao fideicomissário no momento da morte do fiduciário*” – se retira que a Requerente herdou directamente de B... em 1939, e não da fiduciária em 2009, porquanto na substituição fideicomissária a transmissão dos bens patrimoniais ocorre directamente do testador para o fideicomissário, e não do fiduciário para o fideicomissário.

¹ A Requerente cita o Acórdão de 10 de Maio de 2007 do Tribunal da Relação de Lisboa (Proc. n.º 3403/2007-6).

14. Insistindo que:

- a) não há, no fideicomisso, nenhuma transmissão da herança do fiduciário para o fideicomissário;
- b) a transmissão a favor do fideicomissário nasce directamente do testador.

15. Daqui resultaria que tanto o fiduciário como o fideicomissário são sucessores do testador fideicomitente, sendo sucessivo o seu chamamento, revertendo os bens para o fideicomissário, automaticamente, logo após a morte do fiduciário².

16. E retira da norma do art. 2025.º do Código Civil, que exclui da sucessão as relações jurídicas que se extinguam por morte do respectivo titular, a conclusão de que o fiduciário não pode transmitir os bens fideicomitidos, e apenas os seus bens próprios – aditando que o fiduciário não pode transmitir o seu direito limitado a alguém que, como o fideicomissário, exercerá sobre os mesmos bens um direito pleno. Os bens integrantes do fideicomisso não fariam, pois, parte integrante da herança do fiduciário; e o fideicomissário teria legitimidade directa para exercer os seus direitos perante o testamento que tiver instituído o fideicomisso³.

17. Sustenta ainda a Requerente que não pode ser muito diferente o enquadramento do tema do fideicomisso no âmbito do direito tributário, dado o princípio geral de respeito pelos conceitos e princípios de outros ramos do Direito, estabelecido no art. 11.º, 1 e 2, da LGT.

18. Logo, sendo o Fideicomisso uma figura do Direito Civil, no Direito Tributário terá de ser interpretada tal como sucede naquele ramo de Direito, isto é, o sentido material de tal conceito no direito tributário tem de ser interpretado e aplicado com a dimensão emergente do Direito Civil – o que, suplementarmente, é reclamado pelo Princípio da Legalidade, consagrado nos arts. 8.º e 55.º da LGT e no art. 103.º, 2 da CRP.

19. Conclui a Requerente que, na sua posição de fideicomissária, é sucessora da fideicomitente desde 1939, e, a partir dessa altura, criou-se uma posição jurídica interventiva em relação ao património, em termos de Fideicomisso, de que ela é titular.

20. E sublinha que o fiduciário não tem sequer de praticar qualquer acto de transmissão para com o fideicomissário, ocorrendo a transmissão de forma automática com a morte do fiduciário, cujo encargo se limita, assim, à conservação dos bens, sendo a sua transmissão

² A Requerente cita o Acórdão de 26 de Outubro de 1999 do Tribunal da Relação do Porto (Proc. n.º 9921033) e a Decisão Arbitral, proferida no Processo n.º 287/2020-T.

³ A Requerente cita o Acórdão de 12 de Janeiro de 2010 do Tribunal da Relação de Guimarães (Proc. n.º 564/07.8TBVLN).

por morte para o fideicomissário uma consequência legal, que, embora corresponda ao fim da obrigação de conservação, não corresponde a qualquer nova obrigação autónoma.

21. Reconhece a Requerente que, em vida do fiduciário, o fideicomissário não é titular de qualquer direito sobre os bens da herança ou do legado, mas apenas de uma expectativa jurídica de lhe suceder, que por isso se pode qualificar como expectativa sucessória – sendo em função da tutela dessa expectativa jurídica que a lei limita a prática de actos e estabelece inoponibilidades (arts. 2290.º, 3 e 2291.º do Código Civil).
22. Termina qualificando como erro de direito na qualificação dos factos com relevância jurídico-tributária, determinante da prática de um erro imputável aos serviços, com impacto na realização de um acto de liquidação de IRS ilegal relativo aos rendimentos de 2017, o facto de a AT ter considerado que os bens alvo da sucessão fideicomissária foram adquiridos pela contribuinte em 2009, e não em 1939, antes da entrada em vigor do CIRS, em 1 de Janeiro de 1989.
23. E peticiona a devolução do imposto indevido, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, e a anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado contra aquele acto tributário.
24. Em alegações, a Requerente recapitula a factualidade, e reitera a argumentação, do pedido de pronúncia.
25. Reitera que discorda da Requerida quando esta considera que só com a morte do fiduciário é que o fideicomissário adquire a herança, correspondendo a data da aquisição à data da morte do óbito daquele, essencialmente porque, segundo a Requerente, o fideicomissário não é sucessor do fiduciário, não sendo herdeiro deste, mas é, sim, herdeiro do sucessor testamentário fideicomitente. Sendo o fideicomissário um pleno herdeiro do testador, os bens que lhe são atribuídos por morte do fiduciário resultam do acervo patrimonial e sucessório do testador, e não do acervo sucessório do fiduciário.
26. Daqui decorre, segundo a Requerente, que o fiduciário nunca é um pleno proprietário dos bens, sendo o seu direito de propriedade condicionado pelo direito do fideicomissário.
27. E assevera que a circunstância de o fideicomissário não poder aceitar ou repudiar a herança, nem dispor dos respectivos bens, mesmo por título oneroso, antes de ela lhe ser devolvida (art.º 2294.º do CC), decorre da circunstância de o fideicomissário ser titular – herdeiro

testamentário – de um direito onerado com a atribuição temporária dos bens ao fiduciário; sendo que se o fideicomissário aceitasse a herança em momento simultâneo ao do fiduciário, a simultaneidade da aceitação da herança traduzir-se-ia na própria destruição do instituto da substituição fideicomissária.

28. Pelo que a circunstância da aceitação da herança por parte do fideicomissário só poder ocorrer após a morte do fiduciário não pode conduzir à conclusão de que o fideicomissário é herdeiro do fiduciário, ou constitui facto obstativo de o fideicomissário ser herdeiro do sucessor testamentário.
29. Infere a Requerente que, quando a lei se refere à devolução da herança ao fideicomissário, deve concluir-se que está em causa a devolução de direitos que lhe pertencem, e que lhe pertencem por efeito da sucessão do testador, e que após a morte do fiduciário lhe são restituídos, de modo que possa entrar na posse dos bens, da qual esteve afastado por força do instituto da substituição fideicomissária.
30. Admite que o fideicomissário seja titular de uma sucessão subsequente, visto que está a concorrer com a sucessão do fiduciário, mas crê necessário atentar na circunstância de a sua causa ou origem ser exactamente a mesma, e que ambas se deferem no mesmo instrumento de vocação sucessória – por respeito ao instituto da substituição fideicomissária.
31. E isso não é desmentido pelo facto de o fideicomissário só entrar na posse dos bens com a morte do fiduciário, pois, qualquer outra solução fáctica significaria a negação do instituto jurídico da substituição fideicomissária e do concreto planeamento sucessório que ele propicia.
32. Por isso discorda da Requerida quando esta sustenta que a vocação fideicomissária é subsequente à do fiduciário, pois reconhece que será subsequente quanto à posse dos bens, mas é simultânea quanto ao direito de suceder na posse dos bens.
33. Insiste a Requerente que a vocação do fiduciário é uma vocação impura, uma vez que é estabelecida a título provisório, caducando com a sua morte, a menos que o fideicomissário não lhe sobreviva, e se encontra onerada com um encargo de conservação dos bens atribuídos. E nota que, apesar de a lei se referir ainda a um encargo de transmitir os bens a outrem, essa formulação não é correcta, uma vez que a substituição fideicomissária não é

uma relação fiduciária, processando-se a devolução de bens para o fideicomissário de forma automática, sem necessidade da prática de qualquer acto por parte do fiduciário.

34. Reconhece a Requerente que o fideicomissário sucede ao fideicomitente no momento da abertura da sucessão, mas a vocação só ocorre posteriormente, à data da morte do fiduciário – e até lá, o fideicomissário não tem um direito de propriedade efectivo, mas o facto de ter sido designado pelo de *cuius*, e de vir a adquirir o direito, levam a que a ordem jurídica sobreponha os interesses deste aos do fiduciário, limitando a liberdade deste enquanto verdadeiro proprietário dos bens.
35. E convoca em apoio do seu entendimento a “matéria de direito” da decisão arbitral proferida no Proc. n.º 287/2020-T.

III. B. Posição da Requerida

36. A Requerida começa por sintetizar o tema em litígio, salientando que a divergência se centra na data da aquisição dos bens imóveis alienados pela Requerente no ano de 2017, para poder concluir-se se há, ou não, lugar a tributação de mais-valias.
37. Para a Requerida, essa data é a de 9 de Janeiro de 2009, data do óbito da fiduciária na relação de substituição fideicomissária instituída em testamento em 1936, por testadora / fideicomitente falecida em 30 de Janeiro de 1939 – sendo essa data de 9 de Janeiro de 2009 a que foi indicada no quadro 4 do Anexo G da declaração de substituição apresentada em 19 de Julho de 2021, e consta igualmente da declaração oficiosa de 9 de Junho de 2022.
38. Lembra que, nos termos do art. 2286.º do Código Civil, o fideicomisso é o estabelecimento de um encargo sobre o herdeiro instituído, que consiste numa obrigação de conservação da herança para que ela reverta, por morte desse herdeiro instituído, a favor do beneficiário último da substituição.
39. Lembrando ainda que, nos termos dos arts. 2293.º, 1 e 2294.º do Código Civil, a herança apenas se devolve ao beneficiário da substituição (o fideicomissário), com a morte do herdeiro instituído pelo fideicomisso (o fiduciário), não podendo o fideicomissário, antes disso, ter qualquer interferência na herança: nem aceitá-la, nem repudiá-la, nem dispor dos bens que a integram.

40. Desta circunstância retira a Requerida a conclusão de que, só com a morte do fiduciário é que o fideicomissário adquire a herança, correspondendo a data da aquisição à data do óbito daquele fiduciário.
41. A Requerida cita abundante doutrina em apoio deste entendimento; doutrina segundo a qual:
- a) O fideicomissário é detentor de uma vocação subsequente, concretizável apenas à data da morte do fiduciário, não retroagível, visto que só será chamado quando o fiduciário falecer, e só se o fiduciário falecer antes dele;
 - b) Verificando-se a premoriência do fideicomissário, a herança permanecerá na titularidade do fiduciário / herdeiro instituído, e devolve-se, por morte deste, aos sucessores do fiduciário, e não aos sucessores do fideicomissário – visto que, falecendo antes do fiduciário, o fideicomissário não chega a adquirir o direito de suceder ao *de cuius*;
 - c) O fiduciário adquire, de pleno, a titularidade dos bens que compõem a herança, não sendo um mero usufrutuário (como o era até ao Decreto de 1930) – e a sua propriedade fica apenas onerada com o encargo do fideicomisso, que poderá tornar temporária essa propriedade, no sentido de que ela é vitalícia e reverte, por morte do fiduciário, não para os seus próprios herdeiros mas para o fideicomissário – a menos que este já tenha falecido, caso em que a propriedade permanece na titularidade do fiduciário e se transmite aos herdeiros do próprio fiduciário;
 - d) E essa plena titularidade do fiduciário comprova-se pela circunstância de que, enquanto for vivo, só a ele caber aceitar ou repudiar a herança, como estabelecido no art. 2293.º do Código Civil.
 - e) Isso não aconteceria numa substituição vulgar, na qual um intermediário “substituído” não sucederia na herança, apenas a conservaria para a entregar, nas condições estipuladas pelo testador, a um beneficiário “substituto” – ou, em alternativa, devolvê-la aos sucessores do autor da herança –; não havendo na substituição vulgar, portanto, senão um único chamamento sucessório, e não os dois chamamentos da vocação sucessiva que se verificam no fideicomisso;
 - f) Trata-se na substituição fideicomissária, por contraste, de um caso de vocação sucessiva, uma situação na qual o fiduciário e o fideicomissário entram em pleno na titularidade dos bens componentes da herança – ou seja, concretizam-se duas vocações, uma após a outra, e não uma à custa da outra: a primeira, do fiduciário, é originária e está sujeita a termo incerto, visto que se extingue com a sua morte; e a segunda, do fideicomissário, que não é originária, está suspensa até à morte do fiduciário;
 - g) A vocação do fideicomissário é subsequente à do fiduciário, e não retroage à data da morte do autor da sucessão / fideicomitente;
 - h) Só com a morte do fiduciário é que o fideicomissário pode entrar na titularidade dos bens que compõem a herança;
 - i) Antes há apenas, para o fideicomissário, uma expectativa jurídica, mas não o direito subjectivo à sucessão – uma expectativa sucessória que não sai dessa condição enquanto o fiduciário estiver vivo, razão pela qual, em vida do fiduciário, o fideicomissário não tem qualquer direito sobre os bens da herança, não tendo sequer legitimidade para se pronunciar sobre os actos do fiduciário que incidam sobre bens sujeitos a fideicomisso;

- j) Pelo que o fideicomissário não adquire os bens antes da morte do fiduciário;
 - k) Em vida do fiduciário, é este o proprietário dos bens herdados, e o fideicomissário não é proprietário desses bens; ocorrendo a vocação sucessiva, não há, em vida do fiduciário, qualquer forma de compropriedade, ou de legitimidades concorrentes entre fiduciário e fideicomissário;
 - l) O fideicomisso traduz-se, quando opera em pleno, quando corresponde à vontade do fideicomitente, numa aquisição sucessiva dos bens;
 - m) Por isso o fideicomissário não é herdeiro do fiduciário; ambos são herdeiros do testador / fideicomitente, apenas o são em momentos diferentes, um adquirindo a propriedade dos bens do testador antes do outro;
 - n) Mas é só por morte do fiduciário que o fideicomissário adquire o direito de suceder ao *de cuius*, testador, sendo só após esse momento que o fideicomissário pode aceitar ou renunciar à herança.
42. A não-retroactividade da vocação do fideicomissário, reconhecida pela doutrina, acarreta a conclusão de que a sucessão da Requerente ocorreu na data do óbito da fiduciária, ou seja, 9 de Janeiro de 2009, nos termos do art. 2293.º, 1 do Código Civil.
43. Antes dessa data, a Requerente não era proprietária dos bens, não podendo fazer-se retroagir uma tal titularidade – que não existiu antes – ao momento do óbito da fideicomitente.
44. Que a Requerente é sucessora da fideicomitente, isso não oferece dúvidas à Requerida – que sublinha que o ponto relevante é apenas o momento em que se consuma essa sucessão. Apontado, aliás, o reconhecimento pela Requerente, no art. 99.º do PPA, de que “*durante a vida do fiduciário o fideicomissário não é titular de qualquer direito sobre os bens da herança ou do legado, mas apenas de uma expectativa jurídica de lhe suceder, que por isso se pode qualificar com expectativa sucessória*”.
45. A Requerente conclui que, por isso, a liquidação de IRS ora impugnada foi correcta, não podendo a Requerente beneficiar da não-sujeição prevista no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.
46. Em alegações, a Requerida reafirma as posições assumidas na sua resposta. Mantendo que a liquidação controvertida não merece qualquer censura, visto que, na substituição fideicomissária em apreço, a fiduciária foi proprietária dos bens herdados até ao momento do seu óbito, e só depois a Requerente, na sua qualidade de fideicomissária, adquiriu esses bens, já que a herança reverteu para ela, preenchidos que estavam, finalmente – mas só nesse momento –, todos os pressupostos enunciados no estabelecimento do fideicomisso.

IV. Fundamentação da decisão

IV. 1. O fideicomisso no Código Civil

A questão a decidir no presente processo prende-se com a caracterização conceptual da substituição fideicomissária, ou fideicomisso, devendo partir-se do princípio de que essa caracterização, que cabe ao direito privado, será a que vale nos domínios do direito tributário – de acordo com o que determina o art. 11.º, 2 da LGT.

A noção jurídica de fideicomisso consta do art. 2286.º do Código Civil:

“Diz-se substituição fideicomissária, ou fideicomisso, a disposição pela qual o testador impõe ao herdeiro instituído o encargo de conservar a herança, para que ela reverta, por sua morte, a favor de outrem; o herdeiro gravado com o encargo chama-se fiduciário, e fideicomissário o beneficiário da substituição”

Deste artigo retiram-se os seguintes corolários:

- Trata-se de uma disposição de um testador, e portanto tem de constar de um testamento;
- Trata-se de um encargo que recai sobre um herdeiro instituído (ou um legatário, ou mais do que um herdeiro ou legatário – arts. 2287.º e 2296.º do Código Civil), que passa a ser designado de fiduciário;
- Esse fiduciário fica onerado com o encargo de “*conservar a herança*”;
- A conservação da herança visa permitir que ela reverta, por morte do fiduciário, a favor de um beneficiário (ou mais do que um – art. 2287.º do Código Civil), o fideicomissário;
- Implicitamente, o efeito de que, se nenhum fideicomissário sobreviver ao fiduciário, e na ausência de outra disposição testamentária que lide com essa situação, os bens reverterem para o património do próprio herdeiro fiduciário.

Trata-se, como há muito está assente quanto à figura da substituição fideicomissária, de:

- a) Uma dupla disposição testamentária do mesmo objecto (deixa-se a herança ou o legado a A e, por sua morte, a B);
- b) Da imposição de um encargo de conservar e transmitir, imposto a A (fiduciário) em proveito de B (fideicomissário);
- c) Ordem sucessiva, com separação temporal dos benefícios, sendo fiduciário e fideicomissário instituídos sucessivamente, não simultaneamente.

Esta solução de procurar beneficiar uma pessoa por interposição de outra, por “substituição” de outra, tem a peculiaridade, no fideicomisso, de colocar o substituto “fiduciário” no gozo, e administração, dos bens sujeitos ao fideicomisso, e não numa posição

meramente instrumental – o que, se sucedesse, aconselharia a solução diferente de remeter esse substituto para a posição de mero usufrutuário, o que o fiduciário não é (a aplicação supletiva de regras de usufruto faz-se com a ressalva de compatibilidade com a natureza do fideicomisso – art. 2290.º, 2 do Código Civil –, o que basta para estabelecer que não se trata da mesma situação), e aconselharia, porventura, que o beneficiário entrasse na titularidade dos bens aquando da sua própria maioridade, e não somente por morte do substituto.

Note-se, aliás, que não é vedado instituir-se, em vida, um usufruto sucessivo, que não envolva transmissão de propriedade nem encadeamento hereditário, e no entanto propicie economicamente um benefício equiparável àquele que, por morte, procura alcançar-se pela via do fideicomisso – o mesmo podendo dizer-se de formas sucedâneas, como as dos “trusts” e das fundações, que tentam promover finalidades similares pela via contratual, que não pela sucessória.

O fiduciário pode ainda – se bem que de modo restrito – alienar ou onerar os bens sujeitos ao fideicomisso, se o tribunal o autorizar, verificada a necessidade ou utilidade para os próprios bens, ou para o fiduciário, e, neste caso, sem sacrifício dos interesses do fideicomissário (art. 2291.º do Código Civil) – o que deixa claro que o fiduciário tem os poderes de um proprietário, ainda que, em razão do título constitutivo dessa propriedade, o fideicomisso, a amplitude dos seus poderes esteja vinculada à função própria desse instituto. Impera aqui a moderação e a proporcionalidade – a ponto de os bens componentes do fideicomisso não poderem servir de garantia às dívidas pessoais do fiduciário (art. 2292.º do Código Civil); ou a ponto de o caso julgado constituído em acção relativa aos bens sujeitos ao fideicomisso não ser oponível ao fideicomissário, se este não tiver tido intervenção nela (art. 2290.º, 3 do Código Civil).

Sendo um dos últimos resquícios de antigas formas de propriedade vinculada, tendo sido, por isso mesmo, já abolido em diversas ordens jurídicas, o fideicomisso tem a sua forma de funcionamento limitada entre nós a um só grau – ou seja, pode ser instituída uma só substituição, nos termos do art. 2288.º do Código Civil, não podendo ser instituídas substituições sucessivas, e menos ainda uma cadeia perpétua de fideicomissos (ao estilo dos Morgadios e Capelas, ou dos bens “de mão-morta”); embora, evidentemente, enquanto o regime persistir na ordem jurídica portuguesa não seja vedado que beneficiários de um fideicomisso

instituíam, por sua vez, um novo fideicomisso com precisamente os mesmos bens; e assim sucessivamente, mas não a partir de um mesmo testamento inicial.

Esse único grau não impede que a reversão da herança para o fideicomissário esteja subordinada a um acontecimento futuro e incerto (art. 2288.º, *in fine*, do Código Civil): ou seja, não é nula a reversão para conceptuos, por exemplo para herdeiros a haver do herdeiro instituído – como precisamente sucedeu no caso em apreço.

E não impede, numa curiosa concessão ao arcaísmo da propriedade vinculada, formas irregulares de fideicomisso, enumeradas no art. 2295.º do Código Civil: a proibição, pelo testador, da disposição dos bens hereditários, em salvaguarda dos interesses dos herdeiros legítimos do fiduciário (n.º 1, a) e n.º 2); o chamamento de um terceiro para o remanescente da herança por morte do herdeiro, ou por extinção de uma pessoa colectiva a que tenham sido deixados bens por testamento, situações (por vezes designadas por “legados *de resíduo*”) em que o fiduciário tem mais amplitude na disposição dos bens irregularmente fideicomitidos (n.º 1, b) e c) e n.º 3).

Talvez o ponto mais revelador da índole própria da substituição fideicomissária se encontre na definição do momento em que o fideicomissário entra – ou não entra – na propriedade dos bens sujeitos ao fideicomisso; e essa definição resulta da conjugação do art. 2293.º, 1 – “*A herança devolve-se ao fideicomissário no momento da morte do fiduciário*” – com o art. 2294.º do Código Civil – “*O fideicomissário não pode aceitar ou repudiar a herança, nem dispor dos bens respectivos, mesmo por título oneroso, antes de ela lhe ser devolvida*” –.

Não obstante haver uma expectativa do fideicomissário, enquanto o fiduciário for vivo o fideicomissário não herda – a herança não entra no seu património, e ele nem sequer pode aceitar ou repudiar essa herança. É verdade que, como referimos antes, o interesse do fideicomissário já está a ser levado em conta, seja pelo fiduciário, seja pelo tribunal ao qual o fiduciário recorre para ser autorizada a alienação ou oneração, por necessidade ou utilidade, de bens sujeitos ao fideicomisso. E também referimos antes que será prudente que o fiduciário procure assegurar a intervenção do fideicomissário em quaisquer iniciativas judiciais relativas aos bens do fideicomisso, sob pena de, faltando essa intervenção, o caso julgado das decisões não ser oponível ao fideicomissário.

Não há, portanto, qualquer forma de concorrência de titularidades, ou até de legitimidades, entre fiduciário e fideicomissário.

A primeira consequência, como vimos, é a de que a herança se devolve ao fideicomissário somente com o óbito do fiduciário, e não antes (art. 2293.º, 1 do Código Civil); mas há outros corolários:

- Se o fideicomisso for nulo, o herdeiro instituído deixa de ser fiduciário, mas não deixa de ser herdeiro, salvo se o testamento dispuser de outro modo: apenas deixa de haver substituição fideicomissária, ou, pelo menos, substituição fideicomissária regular (art. 2289.º do Código Civil), e o herdeiro instituído continua a ser proprietário dos bens herdados, agora sem o encargo próprio do fideicomisso.
- Se o fideicomissário falecer antes do fiduciário, e, por essa ou por outra razão, não puder ou não quiser aceitar a herança, fica sem efeito a substituição, e a titularidade dos bens hereditários considera-se adquirida definitivamente pelo fiduciário desde a morte do testador (art. 2293.º, 2 do Código Civil) – o que reforça a conclusão de que o fiduciário é sempre um verdadeiro proprietário dos bens submetidos ao fideicomisso, apenas variando a circunstância de estar, ou não, onerado com o encargo da substituição fideicomissária.
- Só no caso de o fiduciário não poder ou não querer aceitar a herança é que esta é devolvida ao fideicomissário, por substituição directa, com efeito desde o óbito do testador, a menos que o testamento disponha de modo diverso (art. 2293.º, 3 do Código Civil).

Significa isto que, ficando sem efeito o fideicomisso, por nulidade ou pelo facto de o fideicomissário não poder (mesmo antes do falecimento do fiduciário) ou não querer aceitar a herança (o que só pode manifestar-se depois do óbito do fiduciário – art. 2294.º do Código Civil), os bens que estavam sujeitos ao fideicomisso ficam na titularidade do ex-fiduciário livres daquele encargo, ou são devolvidos, igualmente livres do encargo do fideicomisso, aos herdeiros do ex-fiduciário.

E, mais importante ainda para o caso em apreço nestes autos, a única hipótese de o fideicomissário entrar na titularidade dos bens herdados com efeito desde o óbito do testador, retroagindo os seus efeitos a esse momento, é, nos termos da lei (art. 2293.º, 3 do Código Civil), a de o fiduciário não ter podido ou não ter querido aceitar a herança.

O que, no caso, manifestamente não aconteceu.

IV. 2. A lógica do fideicomisso

Numa substituição fideicomissária, a sucessão do fideicomissário só se dá no momento em que se verifica a condição estabelecida pelo fideicomitente, isto é, quando cessa o direito do fiduciário.

No caso vertente, dá-se no momento do óbito do fiduciário porque, antes dele, se verificaram já (ou presume-se que se verificaram) as demais condições:

- a) Que a fiduciária contraiu matrimónio católico;
- b) Que foi na constância desse matrimónio que nasceu a fideicomissária;
- c) Que a fideicomissária é a filha mais velha sobrevivente (querendo esta condição significar que, em rigor, pode não ter sido a primogénita, mas que, no momento de suceder, algum irmão mais velho faleceu já, e se devolveu a ela, por isso, a qualidade de fideicomissária);
- d) Que a fideicomissária recebe, por morte da fiduciária, os “restantes bens” que a fiduciária herdou da fideicomitente.

Na verdade, a referência a “restantes bens” no testamento, e o facto de ter instituído o fideicomisso para um filho da fiduciária, poderiam permitir a leitura de se estar perante um fideicomisso irregular, nos termos do art. 2295.º, 1, b) – mas esse não é um ponto relevante para o caso, visto que nada leva a concluir que a fiduciária tenha, em vida, disposto dos bens, ou onerado esses bens, para lá dos limites próprios do fideicomisso regular.

Com a instituição do fideicomisso, a fiduciária adquiriu os bens em primeiro lugar, com encargos e limitações; e, por morte da fiduciária, a fideicomissária adquiriu os bens em segundo lugar, já sem encargos e limitações, visto que só se admite um grau de oneração.

Só quando estão verificadas todas as condições, nomeadamente a do óbito da fiduciária, é que se abre a sucessão a favor da fideicomissária – e é só neste momento que ela adquire a propriedade dos bens, porque antes, na medida em que não estavam verificadas, ainda, todas as condições, não havia qualquer direito, mas uma simples expectativa juridicamente tutelada, que tinha de ceder perante o direito que, em vida da fiduciária, cabia exclusivamente a esta.

A fideicomissária é uma herdeira da testadora, sim; mas é uma herdeira futura e condicional, não é uma herdeira contemporânea da primeira abertura da sucessão.

E isto não resulta, no caso dos autos, somente da lei, mas especificamente do estipulado no testamento: “*instituo herdeira dos restantes bens (...) que por morte dela passarão para o filho, ou filha, mais velho sobrevivente que tenha de matrimónio católico*” (sublinhado nosso).

Assim, no momento do falecimento da testadora / fideicomitente, em 30 de Janeiro de 1939, aberta a sucessão, a fiduciária adquiriu os bens sujeitos a fideicomisso, com o encargo de os conservar e transmitir a um filho (presume-se que concepturo, à data, visto que se estipula que ele terá de ser concebido na constância de um matrimónio católico), no momento futuro em que ocorra o óbito da própria fiduciária.

Com a morte da fiduciária, em 9 de Outubro de 2009, verifica-se a última, e principal, das condições fideicomissárias, cumpre-se a disposição fideicomissária constante de cláusula do testamento; e é nesse momento, e só nesse momento, que se abre a sucessão a favor da fideicomissária, que adquire a propriedade plena dos bens por sucessão da testadora, mas sucessão em segundo lugar, por condição expressamente imposta pelo próprio testamento.

Lembremos que a ora Requerente recebe os bens, na sua condição de fideicomissária, porque sobreviveu à fiduciária; porque, se não fosse assim, ou se por qualquer outra razão a Requerente não tivesse podido, ou querido, aceitar a herança, o fideicomisso teria caducado, e a fiduciária teria permanecido na titularidade dos bens, agora consolidados, sem onerações ou limitações resultantes do fideicomisso, integrando a sua herança e entrando para a futura relação de bens do seu inventário; e, desaparecida a sucessão da ex-fideicomissária, os sucessores passariam a ser os herdeiros da fiduciária, já que os bens que deixaram de estar sujeitos a fideicomisso entraram na herança desta⁴.

Só não teria sido assim se o testamento tivesse feito a ressalva expressa de que, em caso de premoriência de todos os filhos da fiduciária, os bens deviam passar para os herdeiros da fideicomissária, como “fideicomissários substitutos”, e não para os herdeiros da fiduciária. Mas o testamento não contém essa ressalva, que poderíamos designar como “cláusula de prevenção de caducidade” – que seria, aliás, de legalidade duvidosa (transgredindo eventualmente a limitação de um único grau de substituição, sem substituição ulterior, como resulta do art. 2288.º do Código Civil, mas podendo caber numa das figuras de fideicomisso irregular).

⁴ O facto de, no caso concreto, a fideicomissária ser, ela própria, herdeira da fiduciária não altera esta situação – porque, caducado o fideicomisso, os bens até então sujeitos a esse regime entram, sem onerações ou limitações, no património comum da ex-fiduciária, e transmitem-se, por morte desta, a todos os herdeiros dela, e não somente àquele que pudesse ter sido designado no fideicomisso – sendo que, nessa situação de caducidade do fideicomisso, o ex-fideicomissário e seus herdeiros herdarão directamente da ex-fiduciária, e não já do testador / fideicomitente.

Insistamos que o proprietário fiduciário apenas tem os seus poderes limitados pela necessidade de preservação do património fideicomitido, para não destruir o efeito útil dessa disposição testamentária – pelo que, verificada a impossibilidade, objectiva ou subjectiva, de se alcançar esse efeito útil, de se verificar a condição fideicomissária, caduca a disposição testamentária, e, na falta de uma outra disposição testamentária vocacionada para dispor uma solução alternativa, o proprietário fiduciário passa a ser proprietário *tout court*, sem oneração e sem limitação vitalícia.

IV. 3. O fideicomisso no direito comparado

É no direito alemão que temos um regime mais próximo dos fideicomissos consagrados no direito português, com equivalência funcional quase completa: o instituto “*Vorerbschaft – Nacherbschaft*”, admitindo-se que o testador institua um herdeiro inicial com poderes limitados e fiduciários, o “*Vorerbe*”, e um herdeiro subsequente, o “*Nacherbe*”, que receberá a herança num momento posterior, normalmente após a morte do “*Vorerbe*”⁵.

Ao contrário do que vigora em Portugal, no direito alemão admite-se que o testador conceda poderes mais alargados ao fiduciário, constituindo-se uma “*befreite Vorerbschaft*”. E admite-se mais do que um grau de vinculação, mas não a perpetuidade do vínculo, vigorando um “*Kettenverbot der Nacherbschaft*”, a “proibição de uma sucessão em cadeia”.

Mas, tal como em Portugal, até à completa verificação de todas as condições apostas pelo testador – até à verificação do “*Nacherbfall*”, normalmente o falecimento do “*Vorerbe*” –, o fideicomissário, “*Nacherbe*”, tem uma simples expectativa, ainda que juridicamente tutelada, um “*Anwartschaftsrecht*” (beneficiando dos limites impostos ao “*Vorerbe*”, e de algumas medidas de conservação do património e de garantia do direito futuro do fideicomissário que são mais fortes do que as previstas no direito português, incluindo a inscrição da sua posição no registo predial, reforçando a oponibilidade a terceiros, a publicidade e a transparência).

⁵ Leipold, Dieter (2022), *Erbrecht*, 23ª ed., München, Mohr Siebeck.

No actual direito francês estão abolidas as substituições fideicomissárias, nada existindo que equivalha à possibilidade de um testador obrigar validamente um herdeiro a transmitir certos bens, por sua morte, a um segundo beneficiário previamente designado.

Essa abolição é resultado da hostilidade pós-revolucionária às vinculações perpétuas de bens, proibindo mecanismos que pudessem imobilizar património por mais de uma geração, impedindo o livre exercício de direitos por parte dos herdeiros⁶.

Em vez do fideicomisso tradicional, o direito francês admite somente a substituição “vulgar”, a designação de um herdeiro substituto para o caso de o herdeiro não poder ou não querer herdar.

Excepcionalmente, tem-se admitido, na prática, uma solução inspirada no direito suíço, a da instituição de um beneficiário “fiduciário” com o encargo de prover a um beneficiário “*handicapé*”, conservando um património que reverte a favor do “deficiente fideicomissário” por morte do fiduciário.

Isso não significa que o direito francês seja alheio a soluções fiduciárias, como a do “*Trust*”, mas neste caso a base é contratual, e não sucessória, não revestindo o carácter “substitutivo” dos fideicomissos.

No Código Civil espanhol estão igualmente abolidos os fideicomissos de feição tradicional, permitindo-se a substituição vulgar mas proibindo-se as substituições fideicomissárias, na sua feição sucessiva e obrigatória, com ressalva especial para casos de herdeiros com deficiência; mas as substituições fideicomissárias subsistem nalguns direitos regionais, em especial na Catalunha, em Aragão e em Navarra, com destaque para a forma (entre nós “irregular”) de “*sustitución fideicomisaria de residuo*”⁷.

No direito italiano, a mesma aversão à perpetuação de formas de propriedade vinculada levou à abolição dos “*fedecommessi familiari*”, novamente com a única excepção de uma

⁶ Haddad, Élie (2012), “Les substitutions fidéicommissaires dans la France d’Ancien Régime: droit et historiographie”, *Mélanges de l’École française de Rome - Italie et Méditerranée modernes et Contemporaines* (<http://journals.openedition.org/mefrim/690>).

⁷ Martín Meléndez, María Teresa (2010), *La sustitución fideicomisaria sobre la legítima estricta en presencia de incapacitados*, Madrid, Dykinson; Botello Hermosa, Pedro Ignacio (2016), “El incomprensible uso como sinónimos de dos figuras jurídicas diferentes: el fideicomiso y la sustitución fideicomisaria”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 756, 2264-2280; Benítez Melgar, Pedro (2024), “Aproximación a las sustituciones hereditarias” (<https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-civil/civil/aproximacion-a-las-sustituciones-hereditarias-2024-06-24>).

substituição fideicomissária “irregular” a favor de herdeiros incapazes, um “fideicomisso de protecção”, com o residual apenas a reverter para o fideicomissário, ou para o fiduciário em caso de premoriência do fideicomissário⁸.

No mundo do “Common Law” há soluções materialmente equivalentes à do fideicomisso, embora as vias jurídicas sejam bem distintas.

No direito inglês, predominam as formas, de longa formação histórica, dos “*trusts*” sucessórios e dos “*entailments*”.

No “trust sucessório” o “*settlor*” transfere bens para os “*trustees*”, para que estes os administrem em favor de um beneficiário inicial, e futuramente – verificada uma condição – em favor de um beneficiário final. Se essa condição for o falecimento do beneficiário inicial, esse “*life interest trust*” assemelha-se ao fideicomisso, ainda que a interposição dos “*trustees*” dispense a atribuição do direito de propriedade ao beneficiário inicial, e mesmo ao beneficiário final (neste segundo caso, porque é normal, num “*trust for successive interests*”, haver uma segunda condição, a de que ele atinja a maioria antes de lhe ser devolvida a propriedade dos bens).

Os “*entailed estates*” eram a forma tradicional de fideicomisso, sem limitação de grau, permitindo a vinculação perpétua de um património, e foram sendo progressivamente abolidos, ou drasticamente limitados, em toda a ordem jurídica do Reino Unido, também aqui por superação civilizacional das formas mais arcaicas de propriedade vinculada.

Em suma, no meio jurídico inglês os “trusts sucessórios” desempenham funções similares à dos fideicomissos, deslocando o peso da instituição mais para o lado contratual⁹.

Essa solução dos “trusts sucessórios” emigrou também para o direito norte-americano, com formas típicas de disposição testamentária como “*life estate to A, remainder to B*”, ou “*trust for A for life, then to B when A dies*”, instituindo um “*life tenant*” com poderes limitados (pela “*doctrine of waste*”), similar a um fiduciário, e um “*remainderman*” que, como o nome sugere, é o fideicomissário daquilo que entre nós se designaria por um fideicomisso irregular,

⁸ Bonzo, Caterina (2015), “«Comandare Oltre la Morte» (L.A. Muratori): Gli Ultimi Due Secoli del Fedecomesso in Italia”, *Studi Urbinati*, 83, 2015, 275-304.

⁹ Avini, Avisheh (1996), “Comment, The Origins of the Modern English Trust Revisited”, 70 *Tulane Law Review*, 70, 1139ss.; Gretton, George L. (2007), “Fideicommissary Substitutions: Scots Law in Historical and Comparative Perspective”, in Reid, Kenneth & Marius de Waal (orgs.) (2007), *Exploring the Law of Succession: Studies National, Historical and Comparative*, Edinburgh, OUP, Cap. 9.

visto que esse beneficiário final tem somente a expectativa de chamamento ao remanescente do património afecto ao “trust sucessório” – ainda que, em contrapartida, e à semelhança do que sucede na Alemanha, esse “*remainderman*” tenha uma posição reforçada por efeitos reais, por registo, por oponibilidade a terceiros, e, indirectamente, pela supervisão de “*trustees*” e de “*equity courts*” sobre a actuação do “*life tenant*”.

Não existe a limitação a um grau na definição, pelo testador, de “*successive interests*”, mas existe um limite absoluto que é a “*Rule Against Perpetuities*”, uma salvaguarda contra a vinculação indefinida da propriedade de bens¹⁰.

IV. 4. Tópicos conclusivos

As partes no presente caso citam abundante doutrina, e ela maioritariamente converge para o entendimento de que, sendo o fideicomissário detentor de uma vocação subsequente, quer dizer concretizável apenas à data da morte do fiduciário, ele só será chamado se sobreviver ao fiduciário, e só será chamado quando o fiduciário falecer¹¹ – existindo, portanto, uma vocação que, por ser sucessiva e não-simultânea, é não-retroagível ao momento de início da vocação inicial, que é a do próprio fiduciário, e que é o momento da morte do autor da sucessão, o fideicomitente¹².

Em termos simples, é só com a morte do fiduciário que é atribuído ao fideicomissário o direito de suceder, e não antes – salvo renúncia do fiduciário; antes, o fideicomissário tem, desde a abertura da sucessão, ou desde que nasceu (se na abertura da sucessão era mero concepturo ou nascituro), uma simples expectativa de vir a adquirir esse direito, e nada mais. Se o fideicomissário o adquirisse antes da morte, ou da renúncia, do fiduciário, toda a lógica do fideicomisso colapsaria, porque passariam a coexistir duas vocações concorrentes, a reclamarem uma solução jurídica de coordenação ou de subordinação entre elas – uma solução que a instituição do fideicomisso por testamento não contém, precisamente porque não admite

¹⁰ Gallanis, Thomas P. (2014), “The Contribution of Fiduciary Law” (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1970440)

¹¹ Ascensão, José de Oliveira (1989), *Direito Civil – Sucessões*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 254; Pires de Lima & Antunes Varela (1998), *Código Civil Anotado*, VI, Coimbra, Coimbra Editora, 462.

¹² Corte-Real, Carlos Pamplona, (1985), *Curso de Direito das Sucessões*, II, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 150; Pinheiro, Jorge Duarte (2005), *Direito da Família e das Sucessões*, IV, Lisboa, AAFDL, 60-62.

senão duas vocações sucessivas; excluindo-se a do fideicomissário enquanto o fiduciário for vivo, ou não renunciar¹³.

O fiduciário é um verdadeiro proprietário, com limitações que não descaracterizam, nem subvertem, o direito que tem sobre os bens fideicomitidos¹⁴.

Não fora sempre assim no direito português, porque na formulação inicial do Código Civil de 1867 o fiduciário fora concebido como um mero usufrutuário¹⁵; por isso o art. 1868.º dispunha que *“O fideicomissário adquire direito à sucessão, desde o momento da morte do testador, ainda que não sobreviva ao fiduciário. Este direito passa aos seus herdeiros”*.

Mas passou a ser considerado proprietário com a reforma do Código de Seabra, operada pelo Decreto n.º 19126 de 16 de Dezembro de 1930, uma reforma que, entre outros, alterou o regime dos fideicomissos¹⁶ – destacando-se, nessa alteração, a remoção da proibição genérica de novos fideicomissos que o Código Civil de 1867 viera estabelecer.

Aí se estabelece que:

- a) se o fideicomissário não aceitar a herança ou legado, ou se falecer antes do fiduciário, caducará a substituição, *“ficando o fiduciário com a propriedade definitiva dos bens”* (art. 1868.º);
- b) o fideicomisso não se confunde com o usufruto, concomitante ou sucessivo, porque *“Não são substituições fideicomissárias as disposições pelas quais o testador deixe o usufruto a uma pessoa e a propriedade a outra, ou o usufruto sucessivo, nos termos do artigo 2199.º (...)”* (art. 1870.º);
- c) são admissíveis formas irregulares de fideicomisso: *“São havidas como fideicomissárias e, como tais, válidas num grau: 1.º As disposições com proibição de alienar por actos inter vivos; 2.º As disposições que chamarem um terceiro ao que restar da herança ou do legado por morte do herdeiro ou do legatário. § único. A faculdade de alienar atribuída ao fiduciário, por força do n.º 2, só lhe é permitida depois de o fiduciário não ter bens alguns próprios, com exclusão do prédio da sua*

¹³ Amaral, Jorge Augusto Pais do (2014), *Direito da Família e das Sucessões*, Coimbra, Almedina, 304.

¹⁴ Pires de Lima & Antunes Varela (1998), *Código Civil Anotado*, VI, Coimbra, Coimbra Editora, 458; Ascensão, José de Oliveira (1989), *Direito Civil – Sucessões*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 253; Corte-Real, Carlos Pamplona, (1985), *Curso de Direito das Sucessões*, II, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 152; Pinheiro, Jorge Duarte (2005), *Direito da Família e das Sucessões*, IV, Lisboa, AAFDL, 61.

¹⁵ Com a consequência prática de que, em caso de o fideicomissário não sobreviver ao fiduciário, o seu direito (de proprietário) passava para os seus herdeiros, aos quais seriam devolvidos os bens sujeitos a fideicomisso no momento do óbito do fiduciário.

¹⁶ Como se lê no sumário do acórdão do STA de 23 de Fevereiro de 1995 (Proc. n.º 086231), *“Fideicomissos de pretérito são apenas aqueles que, tendo sido constituídos antes do Decreto 19126, de 16 de Dezembro de 1930, foram abertos já depois da entrada em vigor deste diploma, não sendo pois de atribuir efeitos retroactivos à nova lei”*. A referência é ao art. 1874.º, modificado por esse Decreto, que estabelece que *“As disposições dos artigos antecedentes aplicam-se igualmente aos fideicomissos de pretérito e de futuro”*.

residência habitual, e depois de ter obtido para isso autorização do fideicomissário, ou o seu suprimento judicial.” (art. 1871.º)

- d) E, sumamente revelador, o anterior art. 1873.º, que estabelecia que “*os herdeiros ou os legatários, cujas heranças ou cujos legados estiverem sujeitos a substituições fideicomissárias, serão havidos por meros usufrutuários*”, foi revogado e substituído por um outro artigo que nada estabelece a esse respeito (tratando somente de fideicomissos instituídos para fins de utilidade pública, envolvendo pessoas colectivas na posição de fiduciárias), o que deixa patente o intuito de alterar a posição jurídica, a titularidade, do fiduciário.

O que denota que, subsistindo ainda resquícios de usufruto (pense-se na autorização do fideicomissário na alienação de bens, em contexto de fideicomisso irregular), a posição do fiduciário é, a partir de 1930, a de um verdadeiro proprietário, expressamente demarcado da posição de mero usufrutuário, conquanto seja, em princípio, um proprietário temporal, vitalício. E que, portanto, o fideicomissário só entra na propriedade dos bens após o falecimento do fiduciário – a mesma solução que, como vimos, perdura após o Código Civil de 1966.

Isso significa que, no caso em apreço, em que lidamos com um testamento datado de 23 de Novembro de 1936, nem sequer se coloca uma questão de aplicação de leis o tempo, de sucessão de normas – porque é muito claro que, com a demarcação face ao usufruto sucessivo e com a consolidação da noção de vocação sucessiva e respectivas implicações, o regime jurídico aplicável naquela data já reservava exclusivamente à fiduciária a vocação sucessória, remetendo o chamamento de um fideicomissário para momento futuro (o do falecimento da fiduciária, e o do nascimento de um fideicomissário antes do falecimento da fiduciária) e incerto (o do nascimento desse fideicomissário, o da morte do fideicomissário somente após a morte do fiduciário).

E é esta mesma conclusão que remata o parecer da Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva e Associados, Sociedade de Advogados, SP, RL, junto pela ora Requerente em fase procedimental (em 21 de Junho de 2021): “*A lei atualmente em vigor, desde o Código Civil de 1966, prevê que a mesma solução que aparentemente resulta das alterações introduzidas pelo decreto de 1930, estipulando, assim, que a fideicomissária apenas adquire a propriedade no momento da morte (vide artigo 2293º)*”.

E lembremos que, nos termos do art. 2293.º, 3 do Código Civil, só há uma situação na qual a lei admite que a devolução a favor do fideicomissário produza efeito desde o óbito do

testador: a hipótese de o fiduciário não poder ou não querer aceitar a herança, e o testamento nada dispor quanto a uma hipótese dessas.

Ora, no caso *sub iudice*, a fiduciária aceitou a herança – pelo que, *a contrario* do disposto no art. 2293.º, 3, a devolução a favor da ora Requerente não retroage ao momento do óbito do testador, e tem lugar, nos termos da lei e dos próprios termos expressos do testamento, por efeito da morte da fiduciária, e no momento desse óbito.

O que confirma plenamente a tese perfilhada pela Requerida nos presentes autos: é só em 9 de Outubro de 2009 que, com o falecimento da fiduciária, a Requerente, na sua condição de fideicomissária, adquiriu, por sucessão testamentária, os prédios que veio a alienar em 2017. Quem adquiriu os mesmos bens em 30 de Janeiro de 1939 foi exclusivamente a fiduciária, D... – entender o contrário é negar que exista no fideicomisso uma genuína vocação sucessiva.

Logo, é plenamente aplicável, às mais-valias geradas pela alienação desses prédios adquiridos em 9 de Outubro de 2009, o regime do CIRS, e não se lhes aplica o regime transitório previsto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Não há qualquer ilegalidade no acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2017, no valor total de € 98.844,53 (Nota n.º 2022...), nem no acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra o referido acto de liquidação.

IV. 5. O direito aos juros indemnizatórios

Improcedendo o seu pedido, a Requerente não tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, que peticionou.

IV. 6. Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

O Tribunal reservou-se o direito de apreciar apenas os argumentos formulados pelas partes que entendeu pertinentes para a apreciação da questão em causa, depois de ter

identificado as partes e o objecto do litígio, ter enunciado as questões *decidendas*, e ter fundamentado a decisão, discriminando os factos provados e os não provados, ter indicado, interpretado e aplicado as normas jurídicas correspondentes, apresentando, no final, a sua decisão¹⁷.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica os actos tributários impugnados, de liquidação de IRS referente ao ano de 2017, no valor total de € 98.844,53 (Nota n.º 2022...) e de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra o referido acto de liquidação.
- b) Absolver do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 98.844,53 (noventa e oito mil, oitocentos e quarenta e quatro euros e cinquenta e três cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Lisboa, 19 de Janeiro de 2026

Os Árbitros

¹⁷ Conforme jurisprudência do STA (Acórdão de 07/6/1995, Recurso n.º 5239), e nos termos dos arts. 607.º, 2 e 3 do CPC e 123.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* art. 29.º do RJAT.

Fernando Araújo

Jesuíno Alcântara Martins
(com voto de vencido infra)

Maria Manuela Roseiro

Voto de Vencido

Pelas razões que vamos enunciar teríamos considerado o pedido de pronúncia arbitral procedente.

Por força do normativo do artigo 2286.º do Código Civil, diz-se substituição fideicomissária, ou fideicomisso, a disposição pela qual o testador impõe ao herdeiro instituído o encargo de conservar a herança, para que ela reverta, por sua morte, a favor de outrem; o herdeiro gravado com o encargo chama-se fiduciário, e fideicomissário o beneficiário da substituição.

A natureza jurídica do fideicomisso revela que tanto o fiduciário como o fideicomissário sucedem o fideicomitente, e não um ao outro. Com efeito, a instituição de um fideicomisso não dá origem a duas sucessões distintas, mas a uma única sucessão com eficácia diferida quanto ao fideicomissário. A morte do fiduciário é o momento em que o fideicomissário entra na posse da herança, mas a sua qualidade de herdeiro deriva sempre do fideicomitente, que é a fonte da vocação hereditária. A figura do fideicomissário, tal como a do fiduciário, decorre da vontade do testador (fideicomitente), que institui uma vocação sucessória dupla: primeiro em favor do fiduciário, e depois, sob condição (geralmente a morte do fiduciário), em favor do fideicomissário.

O artigo 2290.º, n.º 1, do Código Civil confirma esta interpretação ao estabelecer que o fideicomissário sucede no lugar e grau do fiduciário, o que significa que ocupa a posição jurídica que este detinha em relação ao fideicomitente — não herdando do fiduciário, mas sim do próprio autor da sucessão. Daqui resulta que ambos — fiduciário e fideicomissário — são herdeiros diretos do fideicomitente, embora em momentos diferentes e sob regimes distintos: o primeiro, com uma titularidade imediata mas limitada pelo encargo fideicomissário; o segundo, com uma titularidade mediata, dependente da verificação da condição imposta.

A doutrina portuguesa tem reafirmado este entendimento. Como observa Antunes Varela, o fideicomisso configura “duas vocações sucessivas derivadas da mesma sucessão”, em que “o fideicomissário sucede ao fideicomitente e não ao fiduciário”. “A substituição fideicomissária não dá origem a duas sucessões distintas, mas a uma única sucessão com duas vocações sucessivas. O fideicomissário sucede ao fideicomitente e não ao fiduciário.” (in *Das Sucessões*, Vol. II, Coimbra Editora), E mais “O fiduciário é herdeiro, embora sujeito a encargo; o

fideicomissário é também herdeiro do mesmo autor da herança, mas a sua vocação está subordinada à condição imposta pelo testador”. Antunes Varela in “Das Sucessões”, vol. II, p. 345-348, explica que “O fideicomisso implica duas transmissões sucessórias, mas uma só causa de sucessão. A causa mortis que fundamenta tanto o direito do fiduciário como o do fideicomissário é a morte do fideicomitente”, isto é, “A morte do fiduciário constitui apenas o momento da verificação da condição imposta, não o facto gerador da sucessão.” Deste modo, sublinha que a sucessão do fideicomissário é direta e imediata em relação ao testador, ainda que a eficácia se verifique apenas no futuro.

Na mesma linha de raciocínio, Pires de Lima e Antunes Varela sublinham que o fideicomisso “não cria duas sucessões distintas, mas apenas uma sucessão complexa, com dois chamamentos sucessivos”.

Deste modo, conclui-se que o fideicomissário, tal como o fiduciário, é herdeiro do fideicomitente, pois ambos derivam o seu direito da mesma fonte sucessória. A diferença reside apenas na temporalidade e na condicionalidade da vocação, e não na titularidade da herança. O fideicomisso é, portanto, expressão de uma continuidade sucessória do mesmo autor, e não de uma transmissão interposta entre fiduciário e fideicomissário. Por sua vez, A jurisprudência portuguesa confirma que o fideicomissário é herdeiro do fideicomitente no mesmo sentido em que o fiduciário o é, pois, ambos derivam o seu direito sucessório diretamente da vontade do autor da herança. A diferença reside apenas na condicionalidade e na temporização da titularidade dos bens, e não na origem da vocação hereditária.

Por sua vez, Oliveira Ascensão, in Do Direito Civil – Sucessões, p. 357-359, observa que “O fiduciário e o fideicomissário são ambos herdeiros do testador: o primeiro com vocação imediata, o segundo com vocação diferida. A substituição fideicomissária é, pois, um desdobramento da mesma sucessão.” Este autor rejeita a ideia de que o fideicomissário adquiere os bens a título derivado do fiduciário, o que seria incompatível com a estrutura testamentária e com a vontade originária do testador.

O fideicomisso é a disposição através da qual o testador impõe a um sucessor o encargo de conservar a herança ou o legado, para reverterem, por morte do onerado, a favor de outra pessoa. Deste modo, o fideicomisso implica um regime limitativo dos direitos do fiduciário sobre os bens que lhe são atribuídos, por efeito do encargo na sua conservação, que lhe é imposto. O

direito do fiduciário atribui-lhe o gozo e a administração dos bens, segundo um regime moldado sobre o direito de usufruto, cujas disposições se aplicam ao fiduciário em tudo que não seja incompatível com a natureza do fideicomisso.

Em termos de efeitos patrimoniais e sucessórios há que sublinhar que a consequência prática da unidade da sucessão é que o património fideicomitido nunca integra de forma plena o património do fiduciário. Este apenas adquire uma titularidade limitada e fiduciária, sujeita ao encargo de conservar e transmitir os bens ao fideicomissário. Como explica Henrique Mesquita (Direito das Sucessões, p. 278-279), “O fiduciário é titular de um direito resolúvel; o fideicomissário é titular de um direito condicional, ambos derivados do mesmo autor da sucessão. Nenhum deles sucede ao outro”. Este raciocínio implica que o direito do fiduciário está sujeito a uma resolução automática quando se verifica a condição (morte ou evento previsto). o direito do fideicomissário nasce condicionado, mas tem eficácia retroativa à data da abertura da sucessão (art.º 2293.º, n.º 1 do Código Civil). Ou seja, quando o fideicomissário adquire os bens, considera-se que sucedeu desde logo ao fideicomitente, e não ao fiduciário, reforçando a unidade do título sucessório.

Há ainda que realçar que entre as limitações que impendem sobre o fiduciário, este está vedado alienar ou onerar os bens. No artigo 2291.º (Alienação ou oneração de bens), do Código Civil pode ler-se que “1. Em caso de evidente necessidade ou utilidade para os bens da substituição, pode o tribunal autorizar, com as devidas cautelas, a alienação ou oneração dos bens sujeitos ao fideicomisso.

2. Nas mesmas condições, pode o tribunal autorizar a alienação ou oneração em caso de evidente necessidade ou utilidade para o fiduciário, contanto que os interesses do Fideicomissário não sejam afetados”.

Em face de tais limitações, designadamente, não prejudicar os interesses do fideicomissário, na realidade tais alienações poderiam ocorrer, apenas, para garantir o valor do património fideicometido. Já que para ser autorizada a venda, pelo fiduciário, por razões de sua necessidade pessoal, parece razoável que o Tribunal tivesse de exigir que este prestasse uma garantia no sentido de assegurar o valor dos bens destinados ao fideicomissário. Ora, perante essas e outras limitações, a tutela jurídica de que dispõe o fideicomissário tornam evidente que o fiduciário não é o titular de um direito de propriedade regular, mas sim de um direito dotado de uma

abrangência muito menor e consignado no tempo. Tendo origem os seus direitos numa vocação sucessória dual, com conteúdos diferentes, a qual, em face da capacidade de cada um deles, confere uma prevalência ao fideicomissário – o destinatário essencial dos bens fideicometidos. Como se verifica, a doutrina converge em que a causa da sucessão, tanto para o fiduciário quanto para o fideicomissário, é a morte do fideicomitente. A morte do fiduciário é apenas condição suspensiva da eficácia do direito do fideicomissário. O Professor Menezes Cordeiro (Tratado de Direito Civil - Sucessões, vol. III, p. 512-514) sintetiza esta ideia dizendo que “A substituição fideicomissária é uma sucessão única e complexa. A morte do fiduciário não constitui uma nova causa de sucessão, mas um evento que faz cessar a titularidade resolúvel do fiduciário e faz operar a eficácia da vocação condicional do fideicomissário.” Assim, do ponto de vista técnico-jurídico o fiduciário é herdeiro pleno, mas resolúvel; o fideicomissário é herdeiro condicional, mas retroativo; ambos são herdeiros do fideicomitente.

Numa perspetiva de interpretação sistemática e teleológica há que considerar que a ratio legis da substituição fideicomissária é preservar a vontade do testador ao longo do tempo, garantindo a transmissão dos bens a determinadas pessoas ou gerações sem dispersão patrimonial. Essa finalidade só é compreensível se se reconhecer que tanto o fiduciário como o fideicomissário são instrumentos sucessórios do mesmo testador, e não sujeitos de transmissões sucessivas e autónomas. É fundamental ter em consideração as normas do artigo 2293.º do Código Civil que prescreve:

- “1. A herança devolve-se ao fideicomissário no momento da morte do fiduciário.
2. Se o fideicomissário não puder ou não quiser aceitar a herança, fica sem efeito a substituição, e a titularidade dos bens hereditários considera-se adquirida definitivamente pelo fiduciário desde a morte do testador.
3. Não podendo ou não querendo o fiduciário aceitar a herança, a substituição, no silêncio do testamento, converte-se de fideicomissária em direta, dando-se a devolução da herança a favor do fideicomissário, com efeito desde o óbito do testador.

Neste sentido veja-se o Acórdão da Relação de Guimarães, proferido no processo n.º 564/07.8TBVLN.G1, datado de 12.01.2010, em cujo sumário que se prescreve que “1. O fideicomissário que haja sobrevivido ao fiduciário tem legitimidade para a ação em que peticione que se declare a validade do testamento em que foi instituído o fideicomisso; 2. O

fiduciário tem a propriedade temporária (vitalícia) dos bens objeto do fideicomisso, sem possibilidade de dispor deles, revertendo os mesmos para o fideicomissário, imediatamente após a morte daquele, desde que este último lhe sobreviva; 3. Os bens que integrem o fideicomisso não fazem parte da herança do fiduciário; (...)”.

No acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 08A2125, datado de 23.09.2008, no seu sumário é estabelecido que “(...). A modalidade de substituição de herdeiros por via testamentária regulada nos arts. 2286.º a 2296.º do CC pressupõe que haja uma instituição simultânea de dois herdeiros, o primeiro encarregado de conservar a herança e de a transmitir ao segundo, havendo, pois, uma ordem sucessiva relativa à propriedade da herança. Tal substituição é sempre condicional, ou seja, está dependente do fideicomissário sobreviver ao fiduciário, proibindo a lei que essa substituição se faça em mais de um grau, ainda que a reversão de bens esteja dependente de um acontecimento futuro ou incerto e podendo haver a instituição de um ou mais fiduciários e fideicomissários (arts. 2288.º e 2287.º). (...)”. E, assim, é reconhecida a função típica do fiduciário no fideicomisso, nomeadamente o encargo de conservação dos bens da herança, sublinhando-se o papel sucessório que advém da vontade do testador e não de uma relação jurídica entre fiduciário e fideicomissário. Este acórdão ilustra como a substituição fideicomissária decorre da vontade testamentária do próprio testador, entendendo-se que a condição de herdeiro decorre desta vocação testamentária.

Acresce que num outro acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º 102/12.0T2AND.S1, datado de 13.05.2014, o tribunal analisou situação em que várias fideicomissárias faleceram antes do fiduciário, apenas uma tendo sobrevivido, a quem o sucessor efetivo sucedeu. A decisão demonstra que a vocação sucessória do fideicomissário é diretamente relevante para efeitos de sucessão testamentária: os herdeiros fideicomissários assumem a posição sucessória decorrente da vontade do fideicomitente, reforçando que a origem dos seus direitos está no ato de testar do de cujus.

A jurisprudência portuguesa – do Supremo Tribunal de Justiça e dos Tribunais da Relação – confirma que o fideicomissário é herdeiro do fideicomitente, na medida em que a sua vocação sucessória deriva diretamente da vontade testamentária do autor da herança e não de uma transmissão de direitos pelo fiduciário. Até à morte do fiduciário, o fideicomissário detém uma expectativa sucessória que, embora condicionada, integra direitos concretos e limita a esfera

patrimonial do fiduciário. Tal como acontece com o fiduciário, a qualidade de herdeiro do fideicomissário encontra-se diretamente ligada à abertura da sucessão do fideicomitente e não a relações inter partes entre fiduciário e fideicomissário.

Há que sublinhar que na decisão arbitral proferida no processo de Arbitragem Tributária n.º 287/2020-T, (Tribunal singular do qual fomos árbitro designado), foi decidido que “[n]a substituição fideicomissária verifica-se uma vocação sucessiva. Não existe qualquer transmissão de bens ou de direitos do fiduciário para o fideicomissário, a transmissão que se verifica é do autor da sucessão (fideicomitente) para o fideicomissário. Quer o fiduciário, quer o fideicomissário são herdeiros ou legatários do autor da sucessão e a constituição dos respetivos direitos ocorre no momento da abertura da sucessão. Em relação ao fideicomissário verifica-se um direito a suceder que só se concretiza após a morte do fiduciário.

Nesta medida, importa invocar aqui que a vocação sucessória está regulada no artigo 2032.º e seguintes do Código Civil, e consiste na fase do fenómeno sucessório em que são chamados os herdeiros do de cujus. É frequente a confusão entre os termos devolução, vocação e chamamento. Todavia, a doutrina distingue os conceitos referindo que a sua distinção deve ser feita à luz do seguinte critério: o termo vocação assume um carácter subjetivo, na medida em que se traduz no chamamento à sucessão, feita pela lei ou pelo de cujus no momento da morte, momento em que o sucessível adquire um direito a suceder, ao passo que o termo devolução assume um carácter objetivo na medida em que se traduz no momento em que é devolvido ao sucessível (ou sucessíveis) as posições ou relações jurídicas que sobreviveram à morte do de cujus, isto é, no momento em que os bens são colocados à disposição do chamado (herdeiro ou legatário). A vocação consiste no momento em que o sucessível (ou os sucessíveis) é chamado a suceder às relações jurídicas que sobreviveram ao de cujus, sendo que, só mais tarde, no momento da devolução, é que os bens que compõem a herança ou o legado são colocados à sua disposição. Todavia, não devemos estabelecer uma distinção muito rígida entre estes conceitos, porquanto, alguma doutrina refere que o termo devolução deve ser apreciado “caso a caso” devido ao carácter pouco claro que por vezes assume em normas como a norma ínsita no n.º 2 do artigo 2032.º do Código Civil que determina a retroatividade da devolução sucessória a favor dos sucessíveis subsequentes ao momento da abertura da sucessão. Verifica-se, portanto, que o termo devolução é usado de forma lata uma vez que abrange também a vocação sucessória.

Para que ocorra o momento da vocação é necessária a verificação de três pressupostos essenciais, cumulativos e de verificação simultânea que são enunciados pelo normativo do n.º 1 do artigo 2032.º do Código Civil, a saber: a designação sucessória prevalecente detida pelo sucessível; a existência do mesmo e a sua capacidade, sendo que estes dois últimos pressupostos se devem verificar no momento da abertura da sucessão. A vocação sucessiva é o terceiro elemento nuclear da substituição fideicomissária. Os contornos específicos do instituto da substituição fideicomissária justificam que se suscitem as questões seguintes: o fideicomissário sucede ao fiduciário ou ao testador? Operam, neste instituto jurídico, uma ou duas transmissões? O fideicomissário sucede ao testador. Não existem duas transmissões sucessivas, porque o fiduciário não transmite ao fideicomissário. Com efeito, nas palavras de Inocêncio Galvão Telles, o testador deixa os seus bens, em primeira instituição, ao fiduciário que se torna proprietário vitalício, pelo que depois de este finar entra em funcionamento a segunda instituição e o fideicomissário recebe esses bens por força ainda do testador. Nesta medida, poder-se-á dizer que na substituição fideicomissária verifica-se uma vocação sucessiva em que o testador deixa os seus bens ao fiduciário e ao fideicomissário, sendo este último o principal beneficiário da liberalidade, contudo, e apesar disso, os bens só integram a esfera patrimonial do fideicomissário depois da morte do fiduciário, momento em que os mesmos revertem para a sua esfera jurídica. Todavia, ambos os sujeitos são designados pelo testador como herdeiros testamentários, mas só o fiduciário é chamado à sucessão no momento da abertura desta, ficando o chamamento ou vocação sucessória do fideicomissário adiado para um momento posterior à morte do fiduciário. Nesta medida, a capacidade testamentária passiva do fideicomissário deve ser apreciada face ao testador e tendo em apreço o momento da abertura da sucessão. Ainda a este propósito importa referir alguns segmentos do sumário do acórdão do Tribunal da Relação do Porto, tirado no processo n.º 0121516, de 15.04.1991, em que se estabelece que “i) Da definição de substituição fideicomissária ou fideicomisso resulta que o primeiro nomeado, o fiduciário, tem o encargo de conservar os bens, para que, por sua morte, se transmitam ao segundo nomeado, o fideicomissário, verificando-se, pois, uma ordem sucessiva e não simultânea (Art.º 2286.º do Código Civil). ii) O primeiro nomeado torna-se proprietário dos bens herdados logo após a morte do testador, mas esse direito é limitado, já que não pode dispor dos bens, a não ser nos casos excecionais previstos no artigo 2291.º do

Código Civil, uma vez que tem a obrigação de os transmitir ao fideicomissário. iii) Só pode haver reversão dos bens a favor do fiduciário quando todos os fideicomissários tenham falecido antes dele ou quando, nos termos do artigo 2293.º, n.º 2, os fideicomissários não puderem ou não quiserem aceitar a herança. iv) O fiduciário não é mais do que um usufrutuário, pois, a não ser no caso do artigo 2291.º, não tem poderes de disposição, somente tendo o gozo e a administração dos bens sujeitos ao fideicomisso (n.º 1 do art.º 2290). v) Enquanto não ocorrer o falecimento do fiduciário, o fideicomissário é herdeiro com a expectativa de sucessão, só se tornando titular dos bens à data da morte do fiduciário (Art.ºs. 2293.º, n.º 1, e 2294.º). vi) Só são herdeiros os fideicomissários que sobrevivem ao fiduciário. (...)”.

Aqui chegados, importa concluir que o instituto da substituição fideicomissária é uma figura jurídica com contornos específicos e complexos que suscita na doutrina a sua análise segundo diversas teorias, as quais o perspetivam a partir de ângulos jurídicos diferentes, mas sendo todas coincidentes em considerar que a fonte dos direitos de que o fideicomissário é titular é a herança, in casu, a sucessão testamentária proveniente da fidocomitente. Verifica-se que, quer na doutrina, quer na jurisprudência, aliás, mesmo na própria lei (n.º 2 do art.º 2032.º do Código Civil), por vezes, a terminologia utilizada nem sempre é clara, inequívoca e suscetível de não motivar perceções dúbias, porquanto, pode induzir a ideia de que os bens são transmitidos ao fideicomissário pelo fiduciário. Na substituição fideicomissária verifica-se uma vocação sucessiva, a favor do fiduciário e do fideicomissário, sendo a fonte de ambas a herança do fidelicomitente, isto é, o termo de que depende a substituição do fideicomissária é, indubitavelmente, a morte do testador, e apenas esta. Não se verifica qualquer transmissão de bens ou de direitos do fiduciário para o fideicomissário. Os direitos do fideicomissário derivam da abertura da sucessão do de cujus, da fidelicomitente. Ainda que se considere que até à morte do fiduciário, o fideicomissário apenas é titular de uma expectativa sucessória, é fundamental considerar que tal expectativa jurídica integra direitos concretos, porquanto, tais direitos limitam os direitos ou a situação jurídica do fiduciário. O que permite ao fideicomissário adquirir os bens é a vocação derivada do autor da sucessão, razão pela qual o fideicomissário é considerado como herdeiro ou legatário do de cujus e não do fiduciário. Assim, a vocação sucessiva de que o fideicomissário é titular deriva da abertura da herança do de cujus, direito que se encontra suspenso até à morte do fiduciário. Todavia, verificado o acontecimento futuro

ou incerto que é a morte do fiduciário ocorre automaticamente e de imediato a reversão dos bens para o fideicomissário. Nesta medida, os direitos do fideicomissário constituem-se no momento da abertura da sucessão e não posteriormente, embora, por efeito da natureza da substituição fideicomissária os bens só integrem a esfera patrimonial do fideicomissário, beneficiário último da sucessão, no momento da morte do fiduciário. Todavia, a transmissão dos bens não ocorre do fiduciário para o fideicomissário, mas sim do testador – autor da sucessão – para o fideicomissário.

In casu, a posição jurídica da fideicomissária tem origem aquando da vocação sucessória que se dá por óbito da fideicomitente em 1939 e não em 2009, ano do falecimento da fiduciária.

Consequentemente, importa concluir que a fideicomissária, Requerente no processo arbitral, adquiriu os bens imóveis em 30.01.1939, aquando do óbito da testadora e não em 2009, aquando do óbito da fiduciária. Ao ser considerado que os bens alvo da sucessão fideicomissária foram adquiridos pela fideicomissária em 2009, com a correlativa sujeição dos rendimentos a imposto, verifica-se um efetivo erro de direito na qualificação jurídica tributária dos factos por parte dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, o qual implica que o ato de liquidação de IRS colocado em crise no pedido de pronúncia arbitral enferma de ilegalidade, porquanto, tais rendimentos não deviam ter sido tributados, uma vez que os rendimentos obtidos com a alienação dos prédios provenientes da herança de B..., embora enquadráveis na categoria G do IRS, deviam ter sido considerados excluídos de tributação por força dos normativos do n.º 4 do artigo 4.º e do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, diploma legal que aprovou o Código do IRS.

O árbitro vogal

Jesuíno Alcântara Martins