

© ***Direito e Linguagem*** nº 6, vol. 2. Ordinário (2025), pp. 74-97
· ISSN – 3020-898X · DOI - 10.5281/zenodo.18943230

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DO SELO NAS AQUISIÇÕES POR USUCAPIÃO

THE INCIDENCE OF STAMP TAX ON ACQUISITIONS THROUGH ADVERSE POSSESSION

Patrícia Anjos Azevedo¹

Ana Marisa Tavares Fernandes²

Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto

Sumário: 1. Introdução; 2. Conceito de Usucapião; 3. Usucapião de bens imóveis; 4. Usucapião de bens móveis; 4.1. Sujeito a registo; 4.2. Não sujeito a registo; 5. Imposto do Selo; 5.1. Contextualização histórica; 5.2. Caracterização e incidência do imposto do selo; 6. Imposto do selo nas aquisições por usucapião; 7. A isenção do imposto do selo nas aquisições por usucapião; 7.1. Análise de jurisprudência; 7.2. Divergências doutrinárias; 8. Conclusão; 9. Referências Bibliográficas.

Resumo: Este trabalho tem por objetivo abordar noções fundamentais relacionadas com o instituto da usucapião, da posse e da sua relação com a incidência do Imposto do Selo, bem como discutir questões pertinentes que surgem na doutrina e na jurisprudência. Como tal, este estudo culmina na

¹ Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto. patricia_anjos_azevedo86@hotmail.com

² Mestranda em Solicitadoria – Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto. 8210697@estg.ipp.pt

exposição de um breve exemplo prático que coloca em pensamento a questão da isenção do Imposto do Selo nas aquisições por usucapião. De maneira a responder a esta questão, previamente é realizada uma análise aprofundada do conceito de usucapião, abrangendo os requisitos legais necessários, os bens suscetíveis de serem usucapidos, os prazos exigidos para a configuração desse direito e a legitimidade dos possuidores. Segue-se a análise do Imposto do Selo, iniciada por uma breve contextualização histórica que enquadra a evolução deste tributo, ao que se passa ao seu enquadramento normativo, analisando-se especificamente a aplicação do imposto em situações de aquisição de bens por usucapião.

A título de finalização, serão exploradas várias vertentes doutrinárias decorrentes da análise de jurisprudência sobre a incidência do Imposto do Selo nas aquisições por usucapião.

Palavras-Chave: Usucapião; Imposto do Selo; Isenção; Aquisição.

Abstract: This work aims to address fundamental notions related to the institute of adverse possession, possession and its relationship with the incidence of Stamp Tax, as well as discussing pertinent issues that arise in doctrine and jurisprudence. As such, this study culminates in the presentation of a brief practical example that puts into thought the issue of exemption from Stamp Duty in acquisitions through adverse possession. In order to answer this question, an in-depth analysis of the concept of usucaption is previously carried out, covering the necessary legal requirements, the assets likely to be usucapied, the deadlines required for the configuration of this right and the legitimacy of the possessors.

The Stamp Tax analysis follows, starting with a brief historical contextualization that frames the evolution of this tax, followed by its normative framework, specifically analyzing the application of the tax in situations of acquisition of goods through adverse possession. By way of conclusion, several doctrinal aspects

arising from the analysis of jurisprudence on the incidence of Stamp Tax on acquisitions through adverse possession will be explored.

Keywords: Adverse possession; Stamp Duty; Exemption; Acquisition.

1. INTRODUÇÃO

O objeto deste estudo diz respeito à incidência do Imposto do Selo nas aquisições por Usucapião. No âmbito deste tipo de aquisições, têm vindo a ser levantadas várias questões e criadas diferentes conceções relativas à forma como o ordenamento jurídico português regula este instituto, no contexto da tributação.

Um dos objetivos deste trabalho é, efetivamente, tentar expor as divergências ocorrentes neste âmbito, analisando alguns dos fundamentos apresentados pela doutrina e pela jurisprudência.

No que diz respeito à estrutura do presente trabalho, este iniciar-se-á com uma breve definição da figura jurídica da usucapião, reforçando a necessidade da sua ligação com o instituto da posse.

Neste sentido, serão analisadas as características da posse, essencialmente, as que constituem requisito para a aquisição por usucapião, bem como o reconhecimento das situações e os respetivos prazos em que ocorre este tipo de aquisição.

A segunda parte deste estudo caminha para a vertente do ramo fiscal, onde será abordada a incidência do Imposto do Selo, introduzida por um breve enquadramento histórico.

Finalmente, o trabalho culminará com a conjugação dos dois conceitos jurídicos abordados, sendo profundamente analisada a questão da incidência do Imposto do Selo nas aquisições por usucapião, recorrendo-se, para o devido efeito, à exposição de uma breve questão prática, seguida da análise de jurisprudência e doutrina, que explanam considerações relevantes no âmbito da sujeição ou não sujeição da aquisição por usucapião à isenção subjetiva do pagamento do referido imposto, prevista na lei.

2. CONCEITO DE USUCAPIÃO

A usucapião é o direito que uma pessoa adquire sobre uma propriedade ou outro direito real de gozo, ao mantê-la sob sua posse por um período temporal previsto por lei³. Este mecanismo legal permite que situações relativas ao instituto jurídico da posse, que possam ter sido originalmente irregulares ou ilegítimas, sejam “legalizadas” após esse período, desde que o possuidor tenha exercido o direito de forma contínua e adequada⁴.

Atendendo à disposição prevista no art. 1287º do CC (Código Civil), devemos entender que a constituição da usucapião é complementada pela manutenção da posse de determinado bem dela suscetível, por dado lapso de tempo, exercendo sobre a coisa corpórea as faculdades típicas de certo direito real, o que confere ao possuidor o direito de adquirir a titularidade do mesmo⁵. A conferência deste direito deriva do facto de, efetivamente, existir a figura do possuidor, enquanto explorador do bem, o qual agrega, para esse efeito, “esforços físicos e económicos”⁶.

Quando a usucapião é invocada, ocorre a criação de um novo direito real que deriva diretamente da posse exercida, ou seja, decorre uma aquisição originária do direito, e não a transferência de um direito pertencente a um titular

³ Cfr. art. 1287º do CC.

⁴ ACORDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº 1578/11, de 6 de abril de 2017. Relator Nunes Ribeiro.

⁵ DIAS, Maximiliano, Usucapião no Direito Português: Um Caminho para a Aquisição Legítima de Propriedade. JAIME RORIZ Advogados. Disponível online em: <https://jaimeroriz.pt/usucapiao-direito-portugues/>.

⁶ MOUTA DE RESENDE PINTO, Helena Maria, Posse e Usucapião: Noções fundamentais e algumas questões controversas. Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2019, pp. 39-40.

Disponível online em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/86677/1/TESE-COMPLETA1-2%20%281%29.pdf>.

anterior. Assim, a usucapião é um meio de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão dos mesmos⁷.

Tal significa que os direitos adquiridos por meio da usucapião não são afetados por eventuais vicissitudes que os direitos anteriores sobre o bem possam ter tido. O usucapiente não herda os direitos de propriedade ou quaisquer outros direitos reais de gozo do titular anterior, mas adquire um direito próprio e independente, livre de quaisquer imperfeições dos direitos que existiram antes⁸.

Uma vez que a aquisição da usucapião se funda numa aquisição originária de direitos derivados do exercício da posse, como suprarreferido, consideramos importante a análise deste instituto.

A posse resume-se a uma faculdade que se destaca quando alguém atua no sentido de externar o exercício de um direito de propriedade ou de qualquer outro direito real⁹.

O conceito de posse determina a análise de duas concepções relevantes neste contexto. Surgem, então, duas teorias doutrinárias que se distanciam pela diferenciação entre as configurações *corpus* e *animus*. O primeiro elemento respeita a um “exercício atual ou potencial de um poder de facto sobre a coisa”, estando aqui subjacente uma interpretação objetiva da detenção física do bem, enquanto o segundo faz referência a uma “intenção de agir como titular do direito correspondente aos atos realizados”, verificando-se uma atitude subjetiva do detentor¹⁰.

Numa introspeção jurídica, grande parte da doutrina e jurisprudência portuguesas entendem que a reunião de ambos os elementos mencionados constitui requisito necessário à efetivação da posse¹¹.

⁷ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 14.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

⁸ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA – Processo nº 22/2021-T, de 13 de setembro de 2021. Árbitro Augusto Vieira.

⁹ Cfr. art. 1251º do CC.

¹⁰ ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº 120/2000.S1, de 21 de outubro de 2010. Relator Barreto Nunes.

¹¹ ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA – Processo nº 1816/06, de 19 de maio de 2009. Relator Rosário Gonçalves. Ver ainda: ATAÍDE, Rui Paulo Coutinho de Mascarenhas, Sobre a Distinção entre Posse e Detenção, p. 94. Disponível online em:

Seguindo esta conjectura e tendo em conta que a posse sobre um bem é uma imposição legal para usucapir¹², importa analisar a sua incidência, para que se compreendam as circunstâncias em que atua o instituto da usucapião.

Tendo por base o, já analisado, art. 1287º do CC, a posse incide sobre direitos reais de gozo, de que é exemplo o direito de propriedade, pelo que, a partir deste preceito, se excluem as situações de mera detenção¹³. São, assim, entendidos, para efeitos de aquisição por usucapião, os bens de domínio privado¹⁴.

Relativamente à capacidade para usucapir, devemos atender ao art. 1289º do CC, o qual infere que este predicado é conferido a todos aqueles a quem é reconhecida a capacidade de gozo de direitos, ou seja, a todos aqueles que possam ser titulares de direitos e estar adstritos a obrigações, decorrentes de eventuais relações jurídicas constituintes¹⁵. No que concerne à situação dos incapazes, estes podem adquirir por usucapião, por si ou por intermédio das pessoas que os representem legalmente¹⁶.

A posse é um estatuto jurídico revestido de diversas características e classificações determinantes em vários sentidos, pelo que podemos estar perante uma posse titulada ou não titulada, de boa-fé ou de má-fé, pacífica ou violenta, pública ou oculta, conforme inferido no art. 1258º do CC.

No âmbito deste estudo, importa-nos atender às características que a posse deve revestir para que ocorra uma aquisição por usucapião. Assim, a posse deve ser pública e pacífica¹⁷, sendo que os restantes atributos interessam para efeitos de determinação do prazo da usucapião. Caso assim não se defina

<https://www.oa.pt/upl/%7B4513b71a-245e-4bdd-ac4a-8c64a6757bc4%7D.pdf>.

¹² Cfr. art. 1287º do CC.

¹³ Cfr. art. 1253º do CC. Ver ainda: ACORDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA- Processo nº 8579/16, de 12 de janeiro de 2021- Relator José Rainho.

¹⁴ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 18.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

¹⁵ MENEZES DE LEITÃO, Luís, Direitos Reais, Coimbra, Almedina, 2018.

¹⁶ Cfr. art. 1289º, nº2 do CC.

¹⁷ Cfr. arts. 1261º e 1262º do CC.

a situação da posse, o prazo para usucapir só se inicia depois de cessada a violência ou após a posse se tornar pública ¹⁸.

Nesta lógica, para efeitos de determinação dos prazos da usucapião, devemos ter em consideração quatro referências importantes, nomeadamente, a natureza da posse (posse de boa-fé ou de má-fé), a natureza do bem em causa¹⁹ (coisa imóvel, coisa móvel sujeita a registo ou coisa móvel não sujeita a registo), o registo da posse ou a falta dele e, finalmente, a existência ou não do título de aquisição e respetivo registo²⁰.

3. USUCAPIÃO DE BENS IMÓVEIS

No que diz respeito à usucapião de bens imóveis, o art. 1295º, nº1, al. a) do CC determina que este instituto jurídico ocorre contados cinco anos de posse, com registo de mera posse e boa-fé. Porém, se não se verificar a mera posse conforme a lei registral, a mesma poderá ser registada através de uma decisão final proferida em processo de justificação, devendo o possuidor ter possuído o bem durante um período não inferior a cinco anos, pacífica e publicamente²¹.

Já se a posse se tiver prolongado por dez anos, a usucapião está dependente do registo da mera posse e má-fé ou do registo do título de aquisição e boa-fé, conforme infere a al. b) do artigo supramencionado.

Tendo por base a última disposição legal, no caso em que a posse tenha continuado por quinze anos, ocorre a usucapião se existir um registo de um título e má-fé ou não existir qualquer título ou registo e o possuidor tiver agido de acordo com a boa-fé.

¹⁸ Cfr. art. 1297º do CC.

¹⁹ Segundo a perspetiva de Luís Menezes Leitão, entendemos que a posse pode possibilitar a aquisição do direito de propriedade por usucapião, desde que, de forma cumulativa, se verifique o decorrer de determinado período temporal, dependente da natureza do bem. MENEZES DE LEITÃO, Luís, *Direitos Reais*, Coimbra, Almedina, 2018.

²⁰ Usucapião. *Diário da República*.

Disponível online em: <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/usucapiao>.

²¹ Cfr. art. 1295º, nº2 do CC.

A lei prevê que o prazo mais longo para usucapir seja de vinte anos, nos termos do art. 1296º do CC, que é aplicado quando não existe qualquer registro, qualquer título e a posse seja exercida de má-fé.

4. USUCAPIÃO DE BENS MÓVEIS

4.1. SUJEITOS A REGISTO

Em relação aos prazos para usucapir bens móveis sujeitos a registro, o art. 1298º, al. a) do CC estabelece que são necessários dois anos de posse, se existir registro de título e esteja o possuidor a agir de boa-fé. Todavia, se o título estiver registrado, mas o possuidor agir de má-fé, ou se existir o registro do título de aquisição e a boa-fé, a usucapião só se concretizará após quatro anos de posse.

Nas situações em que não exista o registro, ainda que possa existir um título e o possuidor possa ter agido de boa-fé, contam-se dez anos da posse, conforme inferido na al. b) do artigo suprarreferido.

4.2. NÃO SUJEITOS A REGISTO

No que tange a bens móveis não sujeitos a registro, o art. 1299º do CC determina que, se houver um título e se verifique a boa-fé, o prazo de usucapião é de três anos de posse. Independentemente do título ou da boa-fé, o possuidor pode usucapir quando tiverem decorrido seis anos.

Nesta conjuntura, importa referir o pronunciado pelo art. 1300º do CC, que prevê a usucapião em situações em que ocorra transmissão de posse oculta ou violenta a um terceiro sobre o bem móvel. Nestes casos, o terceiro poderá

usucapir contados quatro ou sete anos da posse, se, respetivamente, existir ou não um título.

5. IMPOSTO DO SELO

Para dar introdução a este mote, torna-se importante fazer uma breve análise relativa a um dos vários ramos do Direito Público, nomeadamente, ao Direito Fiscal, que se assume como um conjunto de normas e princípios jurídicos, de carácter geral e obrigatório, que tem como objetivo regular as relações entre o Estado (e outros entes públicos) – sujeito ativo - e os cidadãos – sujeito passivo - , determinando a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos sobre o rendimento, o património e o consumo, devidos aos cidadãos.

Atualmente, o Direito Fiscal tem vindo a consolidar-se como um ramo autónomo do Direito, com conexões importantes com outras áreas. A sua principal função é garantir a legalidade tributária e a correta aplicação das normas fiscais.

No que diz respeito aos impostos, conteúdo cuja pormenorização importa neste estudo, de uma forma geral, estes surgem na tentativa de atender às carências financeiras do Estado, bem como de outras entidades públicas, que carecem de recursos financeiros para satisfazerem as necessidades coletivas dos cidadãos, com foco, nas áreas da justiça, educação, saúde, serviços essenciais e infraestruturas²².

Concretamente, o imposto vincula-se a uma prestação pecuniária unilateral, definitiva e imposta, sem carácter punitivo, que deve ser paga ao Estado ou a outras entidades públicas, conforme estabelecido pela lei, visando o cumprimento de objetivos coletivos²³.

²² MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 27.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

²³ AMORIM, José de Campos e ANJOS AZEVEDO, Patrícia, Lições de Direito Fiscal, Calendário de Letras, 2020.

O imposto analisado ao longo deste estudo será o imposto do selo, um imposto enquadrado na categoria dos impostos que incidem sobre atos não sujeitos ou isentos do pagamento de IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), sobre o qual, seguidamente, faremos um breve enquadramento histórico e uma posterior definição/caracterização.

5.1.CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

É importante fazer referência aos primórdios históricos da implementação do imposto do selo, não fosse ele o imposto mais antigo integrante no sistema fiscal português, desde a segunda metade do século XVII. Nesta altura, esta forma de tributação aplicava-se, maioritariamente, aos documentos elaborados e emitidos pelas autoridades públicas, na sombra do exercício dos seus poderes. A veracidade dos documentos públicos era garantida pelo próprio selo, sendo o imposto a eles apostado²⁴.

Foram várias as reformas Fiscais que, entre os anos 1980 e 2000, levaram à redução significativa do âmbito de incidência do imposto do selo. Não obstante esta moderação, a 1 de março de 2000, inicia-se a vigência da atual Lei nº 150/99, de 11 de setembro, responsável pela aprovação do código do IS (Imposto do Selo) e consequente sistematização da Tabela Geral, alvo de algumas modificações, no que toca à omissão de certas normas de incidência e ao surgimento de novos factos sujeitos a IS²⁵.

Após alguns anos em vigor, surge a reforma da tributação do património entre os anos 2003 e 2004, através da qual este imposto vê a sua incidência alargada, ao abranger as transmissões gratuitas.

²⁴ PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2018.

²⁵ PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2018.

Pese embora a introdução de um novo facto gerador de imposto, a sua aplicação vê-se delimitada em dois casos particulares, relativos à qualidade dos beneficiários das transmissões.

Nesta perspetiva, está em causa a incidência do IS nas situações em que os beneficiários pertençam ao eixo familiar mais restrito (cônjuge ou unido de facto, ascendente e descendente), circunstância que conduz à isenção subjetiva deste imposto, nos termos do art. 6º, al. e) do CIS (Código do Imposto do Selo), assim como nas situações em que os beneficiários correspondam a pessoas coletivas, cuja tributação deverá ocorrer em sede de IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) e não em sede de IS²⁶.

5.2. CARACTERIZAÇÃO E INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DO SELO

Como já supramencionado, a figura do imposto, em sentido abstrato, define-se como uma prestação pecuniária, estabelecida por lei, que não prevê sanções ou quaisquer contraprestações por parte do beneficiário.

Numa perspetiva mais pormenorizada, o IS define-se como um imposto incidente sobre uma “multiplicidade heterogénea de factos ou atos (...) sem um traço comum que lhes confira identidade”²⁷.

No que concerne à caracterização deste imposto, devemos considerá-lo como um imposto de obrigação única, já que o mesmo não se renova no tempo, não sendo repetitivo; é um imposto de carácter real, tendo em conta que a base da tributação é definida objetiva e não subjetivamente, não sendo considerada, para esse efeito, a situação pessoal, social e económica do contribuinte; é um imposto estadual, devido ao facto de, na relação jurídica estabelecida entre o Estado e o cidadão, o primeiro assumir a figura de sujeito ativo e, finalmente, é

²⁶ PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 2018.

²⁷ ACORDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Processo nº 516/16, de 16 de fevereiro de 2017. Relator Catarina Sarmento e Castro. Ver ainda: MOREIRA, Cátia, *Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião*. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 42.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

considerado um imposto indireto, porque concretiza demonstrações indiretas da capacidade do contribuinte²⁸.

Quanto à incidência do IS, confere o art. 1º, nº1 do CIS que o mesmo se estende a “todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”. Relativamente a estas, importa a análise do nº 3 do artigo suprarreferido, que expõe as situações que, legalmente, se consideram transmissões gratuitas e consequentemente estão sujeitas a IS. Este preceito legal deve interpretar-se como uma norma aberta, meramente exemplificativa, não estando apenas os atos por ele elencados sujeitos a IS. O art. 2º do CIS diz respeito à incidência subjetiva do imposto em causa, contemplando os vários sujeitos passivos do mesmo.

Como forma de alinhamento sequencial, devemos destacar o art. 1º, nº3, al. a) do CIS, formalismo legal que define como transmissão gratuita, sujeita a IS²⁹, “o direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião”, sendo este tipo de transmissão o foco principal do nosso estudo, o qual, de seguida, será merecedor de uma abordagem mais pormenorizada.

6. O IMPOSTO DO SELO NAS AQUISIÇÕES POR USUCAPIÃO

Conforme temos vindo a referir, a aquisição derivada da usucapião deve considerar-se uma transmissão gratuita, e, por isso, deve estar sujeita a IS, para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral do CIS³⁰. No que toca à incidência subjetiva, entendem-se como sujeitos passivos deste imposto, as pessoas singulares para

²⁸ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 42.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

²⁹ Cfr. art. 1º, nº1 do CIS.

³⁰ Cfr. art. 1º, nº3, al.a) do CIS.

quem se transmitem os bens³¹, sendo que, no caso das aquisições por usucapião, estes serão os respetivos beneficiários, conforme regula o art. 2º, nº2, al. b) do CIS.

No âmbito das transmissões gratuitas, atendendo ao critério da territorialidade, o IS aplicar-se-á sempre que os bens se situem em território nacional, de acordo com o inferido no art. 4º, nº3 do CIS. Neste contexto, devemos atender ao nº5 do artigo referido, o qual infere que se consideram domiciliadas em território nacional, as pessoas que cumpram os requisitos do art. 16º do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares). Assim, entendem-se como bens situados em território nacional, entre outros, os direitos sobre bens imóveis e móveis que aí se situam e os “bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional”³².

Quanto à constituição da obrigação tributária no âmbito das aquisições por usucapião, esta imposição nasce “na data em que transitar em julgado a ação de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação, nos termos do Código do Registo Predial”, conforme o art. 5º, nº1, al.r) do CIS.

Relativamente à determinação do valor tributável que será sujeito a imposto, devemos respeitar o art. 13º, nº1 do CIS, que estipula que este será o Valor Patrimonial Tributário (VPT) que conste na matriz ou aquele que seja definido por avaliação, nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Esta estipulação não se aplica nas aquisições por usucapião, em que o prédio objeto da aquisição seja “habitacional, comercial, industrial ou para serviços”, situações em que o valor tributável deverá corresponder a 20% do VPT (Valor Patrimonial Tributário) que conste na matriz, na data da constituição da obrigação tributária³³.

Quanto à aplicação das taxas do IS, estas encontram-se estabelecidas na Tabela Geral vigente no momento da incidência do imposto, sendo que, em

³¹ Cfr. art. 2º, nº2 do CIS.

³² Cfr. art. 4º, nº4, als. a) e b) do CIS.

³³ Cfr. art. 13º, nº7 do CIS.

princípio, as mesmas não se acumulam se respeitarem ao mesmo ato ou documento, aplicando-se a maior taxa, no caso de mais de uma estar prevista³⁴.

Pese embora a previsão da regra geral do art. 22º, nº2 do CIS, as transmissões gratuitas constituem uma exceção a este preceito, no sentido em que, na sua verificação, as taxas são cumuláveis. Tal se justifica pelo facto de a elas se aplicar a taxa de 10%, constante na verba 1.2 da Tabela Geral, acrescida da taxa de 0,8 %, decorrente da verba 1.1 que incide sobre a aquisição onerosa ou sobre a doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis³⁵.

No seguimento desta conjectura, torna-se importante o tratamento da liquidação, a participação da transmissão do bem e, logicamente, o seu pagamento.

A liquidação do imposto que é devido nas transmissões gratuitas é da competência dos serviços centrais da DGCI (Direção Geral de Contribuições e Impostos), conforme explanado no art. 25º, nº1 do CIS.

Relativamente à participação da transmissão de bens, esta deve ser feita pelo próprio beneficiário³⁶ e apresentada até ao terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária, nos termos do art. 26º, nº3 do CIS.

Está previsto, relativamente à caducidade do direito à liquidação, nos arts. 45º e 46º da LGT (Lei Geral Tributária), que o imposto poderá ser liquidado no prazo de quatro anos. No entanto, as aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 da Tabela Geral do IS ou de transmissões gratuitas, assumem a exceção à regra geral, podendo ser liquidadas no prazo de oito anos a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, conforme previsto no art. 39º, nº1 do CIS.

Quanto ao pagamento do imposto nas transmissões gratuitas, a lei consagra duas modalidades para que este possa ser efetuado, pelo que, de

³⁴ Cfr. art. 22º do CIS.

³⁵ NABAI, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2021.

³⁶ Cfr. art. 2º, nº2, al. b) do CIS.

acordo com o art. 45º do CIS, o beneficiário poderá adotar o pagamento na totalidade ou, no caso de o imposto ser superior a 1000€, terá a possibilidade de efetuar o pagamento em prestações.

Deste modo, de acordo com o art. 45º, nº2 do CIS, se o imposto for pago na totalidade até ao termo do segundo mês seguinte ao da notificação, o beneficiário usufruirá de um desconto de 0,5% ao mês, calculado individualmente, sob a importância de cada prestação em que o imposto tivesse de ser dividido, excluindo-se a primeira.

No que diz respeito ao pagamento em prestações, tal como referido, este só se torna possível se o valor do imposto a pagar for superior a 1000€ e, nesta possibilidade, é dividido em prestações iguais, com o máximo de 10 e o mínimo de 200€ por prestação, acrescentando à primeira a fração que resulta do arredondamento das restantes, assim como juros compensatórios e o IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis) que deva ser liquidado no processo. O vencimento da primeira prestação ocorre no segundo mês seguinte ao da notificação, enquanto as demais se vencem seis meses após o vencimento da anterior³⁷.

Uma vez feita referência à notificação da liquidação, nos termos do art. 45º, nº6 do CIS, esta deve fazer-se acompanhar de um plano de pagamento em prestações e de pagamento na totalidade, com o desconto deduzido, para que o contribuinte possa avaliar e ponderar qual o plano pretendido, no prazo de quinze dias a contar da notificação. Na ausência de qualquer comunicação, presume-se que o pagamento seja feito em prestações.

Os contribuintes são sujeitos passivos a quem devem ser reconhecidas garantias. No âmbito do mote deste estudo, às liquidações dos impostos que incidem sobre transmissões gratuitas em que se aplicam as verbas 1.1 e 1.2 da Tabela Geral do IS, serão aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições previstas nos arts. 41º a 47º do CIMT (Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas)³⁸.

³⁷ Cfr. art. 45º, nº 3 do CIS.

³⁸ Cfr. art. 49º, nº2 do CIS.

No que diz respeito aos prazos de reclamação e impugnação, estes iniciam a sua contagem a partir do termo do prazo de pagamento voluntário da primeira ou, no caso de ter sido adotado o plano de pagamento na totalidade, da única prestação do imposto³⁹.

7. A ISENÇÃO DO IMPOSTO DO SELO NAS AQUISIÇÕES POR USUCAPIÃO

De modo a realçar o foco do nosso estudo, consideramos pertinente a análise de uma das questões sobre a qual a jurisprudência e a doutrina portuguesas se têm vindo a debruçar de forma mais clara.

Como foi referido anteriormente, no âmbito das transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da Tabela Geral do IS, nas quais se inclui a aquisição por usucapião, os sujeitos passivos, ou, neste caso em concreto, os seus beneficiários, na qualidade de cônjuge ou unido de facto⁴⁰, descendentes e ascendentes estão, por força do art. 6º, nº1, al. e) do CIS, isentos ao pagamento do IS.

A título exemplificativo, suponhamos que Agostinho, solteiro, maior, através de uma justificação notarial, adquire por usucapião, um prédio situado na freguesia de Cerva, do concelho de Ribeira de Pena, com o VPT de 285 000,00€.

Retomando os conhecimentos expostos anteriormente, no âmbito da incidência objetiva, este é um facto sobre o qual incide o IS, nos termos do art. 1º, nº3, al. a) do CIS.

Determinando a incidência subjetiva deste imposto, no caso em apreço, Agostinho será o sujeito passivo do imposto, uma vez que assume esta

³⁹ Cfr. art. 49º, nº4 do CIS.

⁴⁰ Lei nº 7/2001, de 11 de maio. D.R. I Série A. 109 (2001/0/11) 2797.

qualidade a pessoa singular a quem é transmitido o bem, passando a ser o seu beneficiário, tendo por base o art. 2º, nº2, al. b) do CIS.

Analisando o requisito da territorialidade, atendendo ao art. 4º, nº3 do CIS, “o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional”, considerando-se bens situados em território nacional “os direitos sobre bens móveis e imóveis aí situados”⁴¹, pelo que, no caso em concreto, este pressuposto se encontra válido.

Quanto ao momento do nascimento da obrigação tributária, devemos atender ao art. 5º, nº1, al. r) do CIS e considerar que esta ocorreu na data da celebração da escritura da justificação notarial.

No que toca à taxa aplicável, devemos remeter à verba 1.2 da Tabela Geral do IS, por força do art. 22º do CIS, pelo que, será aplicada a taxa de 10% ao valor tributável apurado, nos termos do art. 13º, nº7 do CIS, já que, tratando-se de uma aquisição por usucapião, em que o prédio tenha carácter “habitacional, comercial, industrial ou para serviços”, o valor tributável deverá corresponder a 20% do VPT que conste na matriz no momento do nascimento da obrigação tributária.

Para efeitos de determinação do imposto a pagar, devemos aplicar a taxa de 10%, decorrente da verba 1.2 da Tabela Geral do IS, ao valor tributável de 57 000€ (285 000,00€ x 20%), concluindo que Agostinho, enquanto sujeito passivo do imposto, seria obrigado a pagar o IS no valor de 5 700€.

Supondo agora que o prédio adquirido por Agostinho, pertencia à esfera jurídica dos seus pais, neste quadro hipotético, a questão que, efetivamente, se coloca é, se estaria Agostinho obrigado da mesma forma a efetuar o pagamento do IS ou se poderia, em vez disso, considerar-se beneficiário de uma transmissão gratuita, estando, por isso, isento de IS, nos termos do art. 6º, nº1, al. e) do CIS.

Na tentativa de alcançar uma resposta concreta relativa à questão pertinente que esta suposição coloca, posteriormente, recorreremos à análise de um Acórdão que trata, detalhadamente, uma situação análoga, finalizando a

⁴¹ Cfr. art. 4º, nº4, al.a) do CIS.

mesma com a exploração de posições doutrinárias dissemelhantes que surgem no âmbito da aplicação da própria jurisprudência.

7.1. ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

O Acórdão alvo de análise remete, efetivamente, à questão da isenção do pagamento de IS, no âmbito de uma aquisição por usucapião, pelo que, logicamente, se torna relevante o seu diagnóstico.

Sendo um dos poucos casos tratados pela jurisprudência neste contexto concreto, falamos de um Acórdão emitido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, de 2018, em que, Paula, na qualidade de sujeito passivo da relação tributária, adquiriu por usucapião dois imóveis, aos quais foi atribuído o VPT de 29 550,00€ e 29 790,00€. Assim que celebrou a escritura de justificação notarial, a contribuinte procedeu à apresentação da declaração Modelo 1 de IS, para efeitos de participação da transmissão dos bens, tendo, conseqüentemente, sido emitida a liquidação do imposto no valor de 5 934,00€, montante decorrente da aplicação da taxa de 10% ao VPT, conforme previsto no art. 13º, nº1 do CIS⁴².

Após a notificação da liquidação, Paula decide propor uma reclamação graciosa, junto do Serviço de Finanças, seguindo o preceituado nos arts. 68º e ss. do CPPT (Código de Procedimento e Processo Tributário)⁴³. A reclamação graciosa constitui um meio de defesa gracioso conferido ao contribuinte, através do qual o sujeito passivo, sob a forma de impugnação, pode vir requerer, total ou parcialmente, a anulação de determinado ato tributário, fundando-se numa eventual ilegalidade. Este meio impugnatório visa a reavaliação do ato tributário

⁴² No caso em apreço, foi aplicada a regra geral do art. 13º, nº1 do CIS, uma vez que a exceção aplicada às aquisições por usucapião prevista no art. 13º, nº7 do CIS ainda não era vigente quando ocorreu o nascimento da obrigação tributária.

⁴³ Por remissão do art. 49º do CIS.

pelo próprio órgão que o praticou, não sendo relevante para a sua proposição, o valor da causa ou o levantamento de questões de direito⁴⁴.

Neste contexto e tendo em conta que os bens adquiridos por Paula pertenciam aos seus pais, importa agora saber se poderemos considerar de igual forma a aquisição por usucapião, para efeitos da isenção contemplada no art. 6º, nº1, al. e) do CIS.

A reclamação apresentada foi indeferida com o argumento de que a usucapião, ao ser invocada, gera a aquisição originária do direito corresponde à posse exercida. Por esta razão, conclui-se que não existe a transmissão do direito anteriormente existente sobre o bem⁴⁵.

Neste entendimento, a usucapião é considerada uma forma de constituição de direitos reais, e não uma forma de transmissão dos mesmos, o que significa que os direitos decorrentes dela não são afetados por eventuais vícios associados a direitos anteriores sobre o mesmo bem⁴⁶.

No âmbito da isenção do IS prevista no art. 6º, nº1, al. e) do CIS, esta abrange as transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários. No entanto, no caso em análise, a aquisição gratuita do direito de propriedade sobre o imóvel decorre da usucapião, que se fundamenta na ausência de um transmitente. Por este motivo, consideramos que a situação em apreço não se enquadra no preceito legal da isenção.

Nos termos do nº2 do art. 103º da CRP (Constituição da República Portuguesa), a aplicação do disposto na al. e) do art. 6º do CIS deve conduzir a uma interpretação extensiva do normativo⁴⁷.

Adicionalmente, podemos observar que o legislador, na parte final da al. a) do nº3 do art. 1º do CIS e, também, na Verba 1.2 da Tabela Geral do IS, inclui

⁴⁴ AMORIM, José de Campos e ANJOS AZEVEDO, Patrícia, Manual de Procedimento e Processo Tributário. Calendário de Letras, 2021.

⁴⁵ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

⁴⁶ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 49.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

⁴⁷ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 50.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

expressamente a referência à “aquisição por usucapião”. A ausência desta mesma menção na al. e) do art. 6º do CIS revela a intenção legislativa de excluir as isenções respeitantes a aquisições por usucapião. Tal exclusão visa evitar a fraude fiscal, prevenindo o uso recorrente desta figura jurídica como instrumento de evasão fiscal do património⁴⁸.

Detrás do indeferimento da reclamação apresentada por Paula, esta decide partir para a impugnação judicial, a qual foi decidida procedente pelo Tribunal Tributário de Lisboa, decisão essa devidamente fundamentada.

“Quando o legislador veio, no artigo 1º, nº3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a aquisição por usucapião, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza, visando apenas alargar a base de incidência, equiparando a usucapião às transmissões gratuitas, o que equivale a uma ficção legal para efeitos fiscais. (...) Ao se isentar no artigo 6º, alínea e), do CIS, de imposto de selo o cônjuge ou unido de facto, descendentes ou ascendentes, remetendo para as transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da Tabela Geral de que são beneficiários, significa que por mera interpretação declarativa se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção.”. ⁴⁹

Relativamente ao pronunciamento da AT (Autoridade Tributária), importa dizer que esta não concordou com a decisão proferida, interpondo recurso, o qual recebeu o mesmo parecer da sentença recorrida, tendo sido consumada a ilegitimidade da liquidação e a falta de fundamentos discordantes da deliberação

⁴⁸ MOREIRA, Cátia, Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022, p. 50.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

⁴⁹ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

precedente. Deste modo, o recurso interposto pela Fazenda Pública foi julgado improcedente⁵⁰.

Se se procedesse de outra forma, poderíamos estar perante uma violação dos princípios da confiança, da certeza e da segurança jurídica, os quais são subprincípios do Estado de Direito. Tal ocorreria porque o legislador fiscal poderia empregar os mesmos conceitos com significados contraditórios, impondo encargos económicos aos contribuintes de maneira ambígua e pouco transparente⁵¹.

Esta decisão foi alvo de alguma discórdia por parte de alguns membros integrantes das maiores fontes de direito portuguesas, pelo que julgamos revelante uma breve abordagem de uma conceção doutrinária divergente relativa a este mote.

7.2.DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS

A conceção que prevalece em grande parte da jurisprudência portuguesa é que, para efeitos fiscais, a aquisição por usucapião deve ser tida em conta como uma transmissão gratuita e, nesse sentido, não deve o art. 6º, nº1, al. e) do CIS ser um preceito normativo considerado uma exceção, defendendo-se a ideia de que “por mera interpretação declarativa se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção”⁵².

Pese embora ser esta a posição adotada de forma quase unânime, alguns autores defendem, com base na análise dos acórdãos supramencionados, que os mesmos se cingem apenas à interpretação restrita da lei, deixando de lado a natureza jurídica da usucapião.

O autor José Maria Fernandes Pires entende que com a criação do preceituado art. 6º, nº1, al. e) do CIS, o legislador fiscal tinha o objetivo de exonerar a elencada família direta e análogos (cônjuge, unido de facto, ascendentes e

⁵⁰ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

⁵¹ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO – Processo nº 0121/16, de 20 de maio de 2020. Relator Neves Leitão.

⁵² TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

descendentes), na ocorrência de uma transmissão, mas julga que esta não sujeição não se deve aplicar às aquisições.

Como referimos num momento inicial deste estudo, a usucapião é um instituto jurídico delimitado pela figura da posse que se prolonga num lapso de tempo, sendo que o possuidor pode ter acedido ao direito em causa por variadas razões.

Nesta conceção, a ideia que devemos reter neste momento é a de que a usucapião se resume a uma forma de aquisição originária e, por isso, tem por base uma nova relação jurídica, não sendo o resultado de uma precedente, situação que sucede nas transmissões, que são aquisições derivadas que surgem da constituição de uma titularidade preliminar⁵³.

Assim, resultando a aquisição por usucapião da posse e não de outra relação jurídica, de índole onerosa ou gratuita, devemos estar perante uma aquisição originária, o que, para efeitos fiscais, importa, no sentido em que, o nascimento da obrigação tributária só ocorre quando o documento que serve de base à sua titulação se mostra definitivo, sendo exemplo disso a escritura de justificação notarial do Acórdão em questão analisado. Nesta conjectura, é defendido que o beneficiário da usucapião terá, não só de efetuar o pagamento do IS, bem como apresentar o documento titular da aquisição ao serviço de finanças competente.

8. CONCLUSÕES

Aqui chegados, podemos concluir, de um modo geral, a inconstância de alguns elementos relevantes da lei portuguesa, que conduzem à criação de disfunções interpretativas, diferentemente alcançadas e exploradas pela doutrina e pela jurisprudência.

⁵³ PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2018.

A solução mais em vista para este problema será efetivamente a única possibilidade que o legislador nos permite, que é, efetivamente a realização de uma interpretação extensiva da lei, de maneira que possamos entender a sua atuação de uma melhor forma.

Após várias investigações e análise de algumas elaborações realizadas no âmbito deste tema, julgamos que é neste sentido que a jurisprudência, fonte do direito mais unânime neste quadro jurídico, assume a sua posição de defesa da sujeição da aquisição por usucapião à isenção do pagamento do Imposto do Selo, fazendo sempre referência à escrita do legislador e interpretando de forma ampliada a própria redação da lei.

O principal motivo de divergência entre a jurisprudência e a doutrina é, efetivamente, a diferente compreensão do conceito das transmissões gratuitas e a menção que o próprio legislador lhes faz. É, assim, respetivamente, defendido que, as aquisições por usucapião são legalmente consideradas transmissões gratuitas e por isso devem usufruir do mesmo mecanismo de isenção a elas aplicado, enquanto que se contrapõe uma segunda posição defensora do princípio constitucional da igualdade, julgando as transmissões gratuitas diferentes das aquisições por usucapião, necessitando estas de um tratamento desigual.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM, José de Campos e ANJOS AZEVEDO, Patrícia, Manual de Procedimento e Processo Tributário. Calendário de Letras, 2021.

AMORIM, José de Campos e ANJOS AZEVEDO, Patrícia, Lições de Direito Fiscal, Calendário de Letras, 2020.

ATAÍDE, Rui Paulo Coutinho de Mascarenhas, Sobre a Distinção entre Posse e Detenção. Disponível online em:
<https://www.oa.pt/upl/%7B4513b71a-245e-4bdd-ac4a-8c64a6757bc4%7D.pdf>.

DIAS, Maximiliano, Usucapião no Direito Português: Um Caminho para a Aquisição Legítima de Propriedade. JAIME RORIZ Advogados. Disponível online em: <https://jaimeroriz.pt/usucapiao-direito-portugues/>.

MENEZES DE LEITÃO, Luís, *Direitos Reais*, Coimbra, Almedina, 2018.

MOREIRA, Cátia, *Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião*. Politécnico do Porto, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, 2022.

Disponível online em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/22251/1/DM_CatiaMoreira_MSOL_2022.pdf.

MOUTA DE RESENDE PINTO, Helena Maria, *Posse e Usucapião: Noções fundamentais e algumas questões controversas*. Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2019, pp. 39-40.

Disponível online em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/86677/1/TESE-COMPLETA1-2%20%281%29.pdf>.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2021.

PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 2018.