

**Incidência do Imposto do Selo nas
Aquisições por Usucapião**
Cátia Moreira
Patrícia Anjos Azevedo

2021/2022

Cátia Moreira e Patrícia Anjos Azevedo
**Incidência do imposto do selo nas
Aquisições por Usucapião**

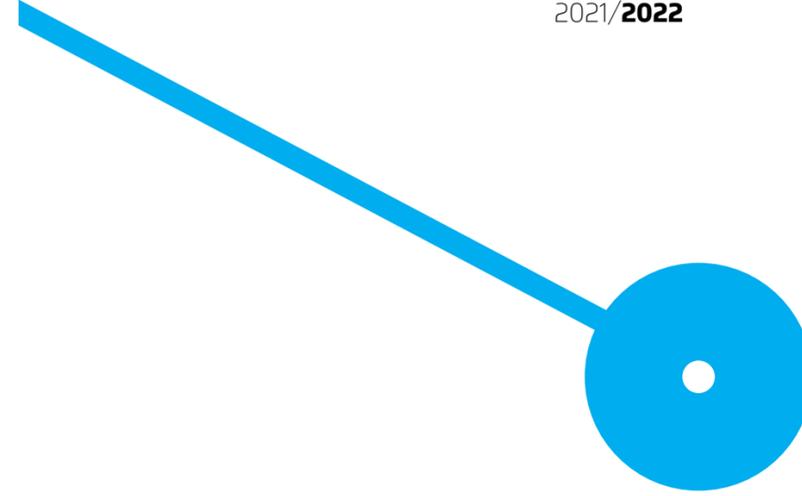
Incidência do Imposto do Selo nas Aquisição por Usucapião

Cátia Moreira

Orientadora: Patrícia Anjos Azevedo

Versão contém sugestões do Júri – Dr. José de Campos Amorim

2021/2022





Incidência do Imposto do Selo nas Aquisições por Usucapião

Estudante: Cátia Moreira

Orientadora: Patrícia Anjos Azevedo

"O único lugar onde o sucesso vem antes do trabalho é no dicionário"
Albert Einstein

Agradecimentos

Chegada a esta etapa tão importante na minha vida, não poderia deixar de reconhecer todo o apoio e motivação de todos aqueles que estiveram sempre presentes.

Aos familiares e amigos que nunca deixaram o cansaço vencer, que me deram uma motivação e força para continuar e agarrar todas as oportunidades que a vida nos proporciona.

Aos companheiros de curso agradeço o companheirismo e a entre ajuda, dada a fase difícil que atravessamos recentemente nem sempre foi fácil encontrar respostas e fundamentos, mas graças à união tudo foi possível.

Um agradecimento muito especial à Professora Doutora Patrícia dos Anjos Azevedo por, sempre prontamente, ter acedido aos meus pedidos de esclarecimento. Sou muito grata por todo o apoio e dedicação que me presenteou ao longo deste percurso.

De um modo geral, a minha gratidão a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, não só nesta etapa, mas que ao longo do meu percurso contribuíram para o meu desenvolvimento pessoal e bem como profissional.

Resumo

Este trabalho pretende desenvolver algumas noções fundamentais, nomeadamente referentes ao conceito de usucapião e, conseqüentemente, da posse, à aplicabilidade do Imposto do Selo neste instituto, bem como, responder a algumas questões menos pacíficas na Doutrina e Jurisprudência.

Assim sendo, este relatório aborda, numa fase inicial, a apresentação de um caso prático, em que um sujeito adquire por usucapião um prédio, através de uma escritura de justificação notarial, sendo levantada a questão de, no caso do referido prédio adquirido pertencesse aos seus pais, se este sujeito, nesta situação em específico, estaria obrigado ao pagamento de Imposto do Selo.

No sentido de dar resposta a esta questão anteriormente levantada, é analisado o conceito de usucapião, bem como sobre que objetos pode incidir a posse, para podermos concluir quais as situações suscetíveis de ser usucapidas, quem tem a capacidade e quais os prazos para poder recorrer a este instituto.

De seguida será analisado o Imposto do Selo, como primeiro ponto, um breve enquadramento histórico para, no seguimento, enquadrar e aplicar este imposto nas aquisições por usucapião.

Por fim, no sentido de dar resposta à questão levantada relativamente à possível isenção desta aquisição, em particular, e para o efeito proceder-se-á à análise de um Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que versa sobre essa mesma situação hipotética.

Palavras-chave: Usucapião; Imposto do Selo; Isenção.

Abstract

This work intends to develop some fundamental notions, namely the concept of adverse possession and consequently of possession, the applicability of the Stamp Duty in this institute, as well as answer some less peaceful questions in Doctrine and Jurisprudence.

Therefore, this report addresses, in an initial phase, the presentation of a practical case, in which a subject acquires a building by adverse possession, through a notarial justification deed, raising the question of whether, in the case of the acquired building, it belonged to the their parents, if this subject, in this specific situation, would be obliged to pay Stamp Duty.

In order to answer this question previously raised, the concept of adverse possession is analyzed, as well as on which objects the possession can affect, in order to conclude which situations are susceptible to adverse possession, who has the capacity and what deadlines to be able to appeal to this institute.

Next, the Stamp Duty will be analyzed, as a first point, a brief historical framework to, in the follow-up, frame and apply this tax in acquisitions by adverse possession.

Finally, in order to answer the question raised regarding the possible exemption of this acquisition, in particular, and for that purpose, an Judgment of the Southern Central Administrative Court will be analyzed that deals with this same hypothetical situation.

Keywords: Adverse possession; Stamp duty; Exemption.

Siglas e Abreviaturas

A

art.- Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

C

CAU – Código Aduaneiro da União

CC – Código Civil

Cfr. – Confrontar/confronte

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS- Código do Imposto do Selo

CN – Código Notarial

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da Republica Portuguesa

CR – Predial – Código de Registo Predial

D

DGCI – Direção Geral dos Impostos

I

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

L

LGT – Lei Geral Tributária

N

Nº – número

P

P. – Página

PP. – Páginas

S

Ss. – Seguintes

Índice

Considerações Introdutórias	11
1. Enquadramento do tema	13
2. Conceito de Usucapião	14
2.1. Usucapião de bens Imóveis	24
2.2. Usucapião de bens móveis	25
2.2.1. Sujeitos a registo.....	25
2.2.2. Não sujeitos a registo	25
3. Direito Fiscal	26
3.1. Natureza do Direito Fiscal Português	26
3.2. Os princípios jurídicos da tributação	28
3.2.1. Princípio da legalidade tributária	28
3.2.2. Princípio da segurança jurídica	29
3.2.3. Princípio da igualdade tributária.....	30
3.2.4. O princípio da capacidade contributiva	31
3.3. Relação Jurídica Fiscal.....	32
3.4. Imposto do Selo	40
3.4.1. Enquadramento histórico	40
3.4.2. Noção de Imposto do Selo	41
4. Aplicação do Imposto do Selo na aquisição por usucapião.....	44
• Exemplo prático	47
5. Análise do Acórdão	49
• Posição: Aquisição por usucapião não sujeita a isenção	52
• Posição: Aquisição por usucapião sujeita a isenção.....	54
Conclusões.....	57
Bibliografia	59
Webgrafia	60
Jurisprudência	60

Considerações Introdutórias

No âmbito da incidência do Imposto do Selo, especificamente aplicado nas aquisições por usucapião, levantam-se algumas questões quanto à sua aplicação. Neste sentido, optamos por dar resposta a algumas delas.

Inicialmente, será apresentado um caso prático, em que um sujeito adquire por usucapião um prédio, através de uma escritura de justificação notarial, sendo de seguida levantada a questão de, no caso do referido prédio adquirido pertencesse aos seus pais, se este sujeito, nesta situação em específico, estaria obrigado ao pagamento de Imposto do Selo.

Com o propósito de dar resposta à questão suprarreferida, será abordado o conceito de usucapião, de forma geral, nomeadamente, sobre que objetos pode incidir a posse, quem tem a capacidade e quais os prazos para poder recorrer a este instituto, com o objetivo de concluir quais as situações suscetíveis de serem objeto de usucapião. Este modo de aquisição verifica-se quando exista manutenção da posse de determinada coisa corpórea, por determinado período de tempo e exercendo sobre ela as faculdades típicas de determinado direito real, ou seja, “há alguém (possuidor) que explora o bem, reunindo, para tal, esforços físicos e económicos”.¹

Com o objetivo de clarificar quais os elementos necessários para que a ordem jurídica considera estarmos perante uma situação de posse e pelo facto de não consistir numa noção pacífica e unanime, serão analisadas a teoria subjetiva, ou também denominada de teoria de SAVIGNY e a teoria objetiva, designada também por teoria IHERNIG, sendo que, essencialmente, estas teorias divergem quanto à importância de dois elementos de distinção, o *corpuse* e o *animus*.

Neste seguimento, será abordado o Direito Fiscal que contempla todo um conjunto de princípios e normas jurídicas que regulam os vários impostos, sobre o rendimento, património e consumo. No que concerne aos impostos sobre o património, surge o Imposto do Selo, que após um breve enquadramento histórico, se define como sendo uma prestação que incide sobre uma “multiplicidade heterogénea de factos ou atos (...) sem um traço comum que lhes confira identidade”², aplicando-se, designadamente, sobre todos os atos, contratos,

¹ SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº 1578/11.9TBVNG.P1.S1, de 6 de abril de 2017. Relator Nunes Ribeiro.

² PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 453. ISBN 978-972-40-5918-1.

documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral do Imposto de Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Após a análise dos conceitos e no sentido de dar resposta à questão inicialmente levantada, será analisado um Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, uma vez que a doutrina e a jurisprudência dividem-se.

Assim sendo serão analisados os fundamentos alegados que suportam quer a posição de sujeitar à isenção do pagamento de Imposto do Selo as aquisições por usucapião, quer a de as não sujeitar.

1. Enquadramento do tema

Supondo que António, solteiro, maior, adquire por usucapião, através de uma escritura de justificação notarial, um prédio situado na freguesia de Margaride, do concelho de Felgueiras, com o VPT de 285 000,00€.

Por aplicação do art.º 1º, nº3, alínea a) do CIS, este facto encontra-se sujeito a aplicação da verba 1.2 da Tabela Geral do IS, ou seja, a 10% calculado sobre o valor tributável determinado com base no art.º 13º, nº 7 do CIS.

Determinação do Valor Tributável: $285\ 000 \times 20\% = 57\ 000\text{€}$

Aplicação da verba 1.2 da Tabela Geral do IS: $57\ 000 \times 10\% = 5\ 700\text{€}$

Face ao exposto, António, sujeito passivo nos termos do art.º 2º, nº2, alínea b) do CIS, teria de pagar a título de IS o valor de 5 700€

Mas, se o prédio adquirido pertencesse aos seus pais? Tendo por base o disposto no art.º 6º alínea e) do CIS, estaria António igualmente obrigado ao pagamento deste valor a título de Imposto do Selo?

Para responder a estas questões importa dissecar alguns conceitos fundamentais, tais como a usucapião e o IS.

2. Conceito de Usucapião

A usucapião traduz-se na posse do direito de propriedade ou de outro direito real de gozo, mantida por certo lapso de tempo, que, salvo disposição em contrário, faculta ao possuidor a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua atuação³, servindo, além do mais, para “legalizar” situações de facto “ilegais”, mantidas durante longos períodos de tempo, inclusive até a apropriação ilegítima ou ilícita de uma coisa.⁴

Da análise do art.º 1287º do CC, podemos retirar que a usucapião é constituída quando se verifique a manutenção da posse de determinada coisa corpórea, por determinado período de tempo e exercendo sobre ela as faculdades típicas de determinado direito real, ou seja, “há alguém (possuidor) que explora o bem, reunindo, para tal, esforços físicos e económicos”.⁵ Só quando sejam verificados estes requisitos se pode concluir que o possuidor tem o direito de adquirir a titularidade desse direito real. A usucapião, quando invocada, determina uma aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, ou seja, consiste numa forma de constituição de direitos reais e não numa forma de transmissão, daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa, pois o usucapiente não sucede nos direitos dum qualquer anterior titular do direito de propriedade ou de outro direito real de gozo, sobre o bem adquirido por usucapião.⁶

Tal como referido anteriormente, na aquisição por usucapião estamos perante uma forma de aquisição de direitos que se funda na posse. Posse, palavra com origem latina, encontra a sua génese no Direito Romano, é o resultado da junção de *potis*, que significa poder e *sedeo*, que por sua se traduz em estar sentado. Para o efeito, importa dissecar o conceito de posse enquanto instituto jurídico, consistindo esta no poder que se evidencia quando alguém age de forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real, segundo o disposto no art.º 1251º do CC. Já o antigo Código Civil Português, o Código de Seabra de 1867 definia a posse como sendo a “retenção ou fruição de qualquer coisa ou direito”.⁷

³ Previsto no artigo 1287º do Código Civil.

⁴ SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº 1578/11.9TBVNG.P1.S1, de 6 de abril de 2017. Relator Nunes Ribeiro.

⁵ PINTO, Helena Maria Resende – *Posse e Usucapião. Noções fundamentais e algumas questões controversas*. Coimbra: Faculdade de Direito, 2019. Dissertação.

⁶ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA – Processo nº 22/2021-T, de 13 de setembro de 2021. Árbitro Augusto Vieira.

⁷ Código de Seabra de 1867.

Vários autores, tais como Mota Pinto, defendem que a posse não se pode considerar como um mero facto, mas sim um verdadeiro direito real, apesar de provisório, uma vez que a posse é uma situação jurídica subjetiva que atribui um poder sobre determinada coisa. Considera-se um direito real provisório, pois esta proteção só se mantém, ou cessa, no caso de não haver lugar ao instituto da usucapião, perante uma ação de reivindicação.⁸

No que respeita a esta noção, prevista no art. 1251º do CC, importa clarificar quais os elementos necessários para que a ordem jurídica considere que estamos perante uma situação de posse, para que se verifiquem os respetivos efeitos na esfera jurídica do possuidor do bem. Para dar resposta a esta questão e analisando a doutrina nesse sentido, depararmos que tal norma⁹ não se traduz numa noção pacífica e unânime, uma vez que foram surgindo diversas teorias sobre esta matéria, contudo passaremos a analisar as que mereceram mais destaque por parte da doutrina.

Neste sentido, especial atenção tiveram a teoria subjetiva, ou também denominada de teoria de SAVIGNY e a teoria objetiva, designada também por teoria IHERNIG. Essencialmente estas teorias divergem quanto à importância de dois elementos de distinção, o *corpuse* o *animus*, baseando-se o primeiro no domínio de facto sobre a coisa, ou seja, existe um efetivo controlo físico, existe a detenção material da coisa, enquanto, no que respeita ao segundo elemento, corresponde este à intenção de atuar como titular de um direito real, isto é, o sujeito comporta-se socialmente como se a coisa lhe pertencesse.

A teoria subjetiva (teoria de SAVIGNY) defende que apenas é considerado possuidor aquele que detenha os dois elementos em simultâneo, segundo este autor, a posse, para que assim seja designada, carece de um elemento fundamental, o *corpus*, que como verificamos consiste na detenção material da coisa, um elemento físico e material. Contudo esta detenção requer a existência de um segundo elemento, o *animus*, um elemento intencional que se traduz na intenção de agir como titular da coisa, atua por forma correspondente ao exercício do direito em causa.

De facto, para a teoria subjetiva, também conhecida como a teoria psicológica, para que possamos considerar estar perante o instituto da posse, quer o *corpus*, como elemento material e quer o *animus*, como elemento intencional, são elementos fundamentais, pois tal

⁸ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p. 15. ISBN 978-972-40-3157-6

⁹ Artigo 1251º do Código Civil – “Posse é o poder que se manifesta quando alguém atua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real.”

como podemos concluir pelas palavras de MANUEL RODRIGUES, estes elementos “são autónomos, subsistentes por si próprios; mas que a sua junção é absolutamente necessária para que a posse exista”, entendendo ainda que, sem o *corpus* (...) o *animus* é um fenómeno puramente interno; sem o *animus*, o *corpus* é mera exterioridade, simples facto material sem significado jurídico”¹⁰

Este foi o entendimento seguido por vários autores, até que, mais tarde surge na obra *Der Besitzwille* uma nova teoria que vinha no sentido de criticar a anteriormente referida, apresentando estudos que, na opinião de IHERING, demonstravam uma noção de posse um pouco diferente. Surge então a teoria objetiva, designada também por teoria IHERING, que segundo o autor para que se considere estar perante uma situação de posse, apenas o *corpus* é necessário como elemento fundamental para a determinar. Segundo esta teoria o *corpus* não necessita ser provido do *animus* para se consubstanciar em posse, pese embora, o intuito do autor não era desprezar por completo a intencionalidade do sujeito diante de uma coisa, mas sim atribuir ao *corpus* um sentido diferente, ou seja, não considerar este elemento como um mero contacto físico. Neste sentido, segundo a opinião de vários autores, bem como Santos Justo, esta teoria não desconsiderou “inteiramente o elemento intencional porque reconhece que sem vontade não há posse. Simplesmente considera que este elemento está implicitamente contido no poder de facto que se exerce sobre a coisa possuída”, ou seja, adota uma conduta como se de um dono se tratasse, quer pela maneira como age o sujeito sobre a coisa, expondo o seu poder fático sobre a mesma, consistindo esse poder na posse.

Face ao exposto, entendemos que para que possamos compreender melhor esta questão, é fundamental analisar um outro conceito, a mera detenção. Segundo uma teoria objetiva, se com apenas o *corpus* se poderia concluir que um sujeito era possuidor, qual é então o elemento que distingue a posse e a mera detenção? E, neste sentido, qual seria o intuito do legislador com o art. 1253º, alínea a) do CC?

Segundo o entendimento da teoria subjetiva, no código atual “é indiscutível que se consagrou a posição subjetiva”, pelo facto de o legislador nos art. 1251º e 1253º do CC fazer uma distinção de dois elementos, a posse e a mera detenção.¹¹ Considera-se que há detenção, segundo o art. 1253º do CC, alínea a), quando há efetivamente o exercício de

¹⁰ PINTO, Helena Maria Resende – Posse e Usucapião. Noções fundamentais e algumas questões controversas. Coimbra: Faculdade de Direito, 2019. Dissertação.

¹¹ PITÃO, José António de França – Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.14. ISBN 978-972-40-3157-6.

poderes de facto sobre determinada coisa, ou seja, a presença do elemento material (*corpus*), mas que, por sua vez, não existe uma intenção de agir como beneficiário do direito em causa, quer isto dizer que está ausente nesta situação o elemento intencional e psicológico (*animus*). Seguindo este raciocínio podemos concluir que se estiverem reunidos os elementos da posse, e por algum motivo o sujeito deixa de agir como beneficiário, mas mantém igualmente o controlo físico, estaríamos perante uma situação diversa, ou seja, a posse ao perder um dos seus elementos tornar-se-ia em mera detenção, bem como o oposto, no caso de ocorrer apenas existência do controlo físico sobre o bem e o sujeito, a partir de determinado momento, demonstrar intenção específica em relação ao bem que exerce o poder de facto, estaríamos perante uma detenção que ascenderia a posse. Posto isto, conforme referido anteriormente, a posse não é apenas este poder de facto, o controlo físico, mas sim o “poder que é exercido em termos do direito real correspondente. É isto que distingue a posse da detenção – a existência de *animus*.”¹²

Nos parâmetros de uma teoria objetiva os autores consideram que o nosso Código Civil é “marcadamente objetivista” justificando esta afirmação com o facto de o legislador não fazer referência ao *animus* na norma em que elenca a noção de posse. Justificam esta posição também com o facto de toda a detenção considerar-se, segundo a teoria em análise, posse, desde que seja voluntariamente exercida e a lei não determine o contrário, ou seja, alegam que o art. 1253º do CC é uma dessas situações de não ser considerada posse.¹³

Na doutrina, conforme referi anteriormente, esta questão não é unânime e está longe de o ser, apesar de que a maioria tem vindo a defender a teoria de SAVIGNY. Também na jurisprudência a teoria subjetiva continua a prevalecer, tal como se pode concluir pela análise da seguinte citação do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, em que “A posse é a exteriorização de um direito real que se define por dois elementos: o *corpus* (elemento material) e o *animus* (intenção de exercer um determinado direito real como se fora seu titular)”¹⁴

No nosso entendimento, a teoria subjetiva prevalece, uma vez que, apesar de alguns autores entenderem que deve ser atribuído um significado mais abrangente ao elemento

¹² *IDEM – ibidem*, p. 32.

¹³ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.110. ISBN 978-972-40-7826-7.

¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº581/07.8TBTVR.E1.S1, de 23 de junho de 2016. Relator Orlando Afonso.

material (*corpus*), se este elemento fosse suficiente para ser considerada a existência de posse, qual seria a justificação para o legislador criar normas de defesa da possessória para os meros detentores no caso do locatário, do comodatário? Esta questão levanta-se porque nestas situações estes sujeitos elencados não seriam detentores, mas sim possuidores porque detêm o controlo físico do bem (*corpus*), bastaria o exercício de poderes de facto e se na verdade o fossem, estariam abrangidos pelas normas gerais.¹⁵ A aceitação desta conceção subjetiva da posse, e assim sendo considerando a existência do *animus*, foi a razão pela qual levou o legislador a conceder excepcionalmente a defesa possessória em casos em que não existe a posse por parte do detentor por faltar o elemento intencional (*animus*).^{16 17}

Posto isto, interessa agora saber sobre que objetos pode incidir a posse, para podermos concluir quais as situações suscetíveis de ser usucapidas, já que apenas pode usucapir o possuidor do bem. Neste sentido, e nos termos do art. 1287º do CC, o legislador ao definir usucapião exige, para que este instituto se verifique, a existência de posse de determinada coisa nos termos de um direito real de gozo, incluindo o direito de propriedade, o que desde já exclui situações de mera detenção. Assim sendo, são considerados para efeitos de aquisição por usucapião coisas objeto de direitos privados, quer sejam moveis ou imóveis, sendo que, nestas situações a aquisição opera com diferentes prazos, como vamos analisar mais à frente.

No que respeita aos bens de domínio privado do Estado ou de outras pessoas coletivas públicas, estes bens podem ser objeto de usucapião, tendo por base os termos da Lei 54, de 16 de julho de 1913, mantida em vigor pelo art.º 1304 do CC, segundo o qual aos prazos legais acresce metade dos mesmos para que a usucapião possa ser aplicada.¹⁸

Estão naturalmente excluídas da usucapião as coisas fora do comércio, bem os bens de domínio público, segundo o disposto no art. 202º, nº2 do CC. Também não é passível de aquisição por usucapião as servidões prediais não aparentes e os direitos de uso e habitação, nos termos do art. 1293º alíneas a) e b) do CC.¹⁹ Quanto às servidões prediais não aparentes, segundo o disposto no art. 1548º, nº 2 do CC, consistem em servidões que não se revelam por

¹⁵ Cfr. Artigos 1276º e seguintes do Código Civil.

¹⁶ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.18. ISBN 978-972-40-3157-6.

¹⁷ Cfr. Artigos 1037º, nº 2; 1125º, nº 2; 1133º, nº 2; 1188º, nº2 do código Civil.

¹⁸ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.212. ISBN 978-972-40-7826-7.

¹⁹ Previsto no artigo 1293º do Código Civil.

sinais visíveis e permanentes e por essa mesma razão é que se justifica o facto de não ser possível usucapir, pois torna-se de difícil determinar a existência de posse, uma vez que facilmente são confundíveis com atos de tolerância do proprietário serviente. No que respeita ao uso e habitação, também não podem ser adquiridos pela invocação da usucapião, isto resulta do facto da necessidade de restringir a sua constituição, em virtude da limitação dos seus conteúdos e pois, em termos práticos, ser difícil distinguir do usufruto.²⁰

Segundo o disposto no art. 1263º do CC, para que se adquira a posse sem a intervenção do anterior possuidor é necessário que entre o sujeito e a coisa se estabeleça uma relação que contenha todos os elementos previstos na alínea a) do artigo suprarreferido, em que o legislador dispõe que a posse se adquire pela prática reiterada, com publicidade, dos atos materiais correspondentes ao exercício do direito. Vários autores consideram que esta alínea surge como uma confirmação do conceito de posse previsto no art. 1251º do CC, consistindo estes elementos nos requisitos integrantes do elemento material anteriormente analisado, o *corpus*.²¹ Para MENEZES LEITÃO, que designa esta causa de aquisição da posse como apossamento, este traduz-se, em relação ao anterior proprietário, num esbulho da coisa.²² Dissecando ainda o artigo referido, o legislador estabelece como requisito a prática reiterada de atos materiais, com publicidade. Posto isto, importa compreender em que consiste estes conceitos, no caso dos atos materiais, este requisito tem o maior interesse prático, uma vez que todos os direitos reais atribuem aos seus titulares quer poderes de ordem material quer poderes de carácter jurídico, sendo que só consideramos para este efeito os de ordem material.²³ Estes atos materiais compreendem uma forma de apreensão da coisa, dado que este conceito deve ser adaptado consoante a natureza da coisa. Quando se trate de uma coisa móvel, este conceito implica a deslocação da coisa para ser inserida na esfera jurídica do novo possuidor, enquanto, no caso dos bens imóveis, versa sobre a prática de atos que consubstanciam o aproveitamento do imóvel, bem como a habitação, a realização de modificações, o cultivo de um terreno.²⁴

²⁰ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.213. ISBN 978-972-40-7826-7.

²¹ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.78. ISBN 978-972-40-3157-6.

²² LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.125. ISBN 978-972-40-7826-7.

²³ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.80. ISBN 978-972-40-3157-6.

²⁴ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.127. ISBN 978-972-40-7826-7.

No que respeita à prática reiterada destes atos, a posse pressupõe uma relação mantida por certo lapso de tempo²⁵, assim sendo o essencial é que os atos se dirijam ao estabelecimento de uma relação duradoura com a coisa, não sendo considerado, para o efeito, um contacto fugaz, passageiro.²⁶

Por último, mas não menos importante, a publicidade é um requisito que compreendia que os atos clandestinos não poderiam determinar a posse, no entanto o legislador com algumas normas possibilita a posse de forma oculta, pese embora não podendo levar à usucapião.²⁷ Assim sendo, o requisito da publicidade dos atos pretende possibilitar aos interessados o conhecimento da prática dos mesmos.²⁸

No que concerne à capacidade para usucapir, dispõe o art.º 1289º do CC que abrange todos aqueles que gozem de capacidade de gozo de direitos, consistindo esta capacidade na medida de direitos e obrigações de que uma pessoa pode ser titular e a que pode estar adstrita.²⁹ Refere ainda o nº 2 do artigo suprarreferido que os incapazes podem adquirir por usucapião, tanto por si como por intermédio das pessoas que legalmente o represente.

Para que estejamos perante uma aquisição por usucapião, a posse deve revestir duas características, ser pública e pacífica.³⁰ As restantes características (ser de boa ou má fé, titulada ou não titulada, estar ou não inscrita no registo) apenas relevam para a determinação do prazo da usucapião.³¹

Conforme analisado anteriormente, a posse é suscetível se ser objeto de várias classificações e neste sentido, prevê o art. 1258º do CC que pode esta ser titulada ou não titulada, de boa ou má-fé, pacífica ou violenta, pública ou oculta.

No que respeita à primeira distinção, o Código Civil no art. 1259º, nº1 define como sendo titulada a posse que se funda num “modo legítimo de adquirir, independentemente do direito do transmitente ou da validade substancial do negócio jurídico”.

²⁵ Cfr. Artigo 1287º do Código Civil.

²⁶ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.80. ISBN 978-972-40-3157-6.

²⁷ Cfr. Artigo 1262º do Código Civil

²⁸ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.79. ISBN 978-972-40-3157-6.

²⁹ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p.212. ISBN 978-972-40-7330-9.

³⁰ Cfr. Artigos 1293 a), 1297 c) e 1300 nº1 do Código Civil.

³¹ TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA – Processo nº 1094/06.0YRCBR, de 10 outubro de 2006. Relator Jorge Arcanjo.

Portanto, *a contrário* da norma anteriormente referida, entende-se por posse não titulada aquela que não tem origem num modo legítimo de aquisição ou quando tenha por base um negócio formalmente inválido.

Face ao exposto, concluímos que segundo o art. 1259º, nº 1 do CC, os vícios substanciais não retiram o título, em princípio, só o retiram os vícios formais.³² Tendo por base esta definição não nos parece plausível que o sujeito que adquire do legítimo proprietário um imóvel por documento particular, dado a falta de forma, não faculta ao possuidor um posse titulada. No entanto, sendo celebrado um negócio por escritura pública, por quem não é o verdadeiro proprietário ou sob ameaça de arma, nestes casos em concreto o possuidor adquire uma posse titulada, visto que este contrato foi formalmente válido, uma vez que foi celebrado por escritura pública, apesar de a lei considerar igualmente nulo o negócio em questão, nos termos do art. 892º do CC.³³

Segundo o disposto no art. 1259º, nº2 do CC, o título não se presume que exista, cabe ao sujeito que o invoca fazer prova do mesmo, sob pena de a posse se ter como não titulada. Também nos casos de título putativo, ou seja, que só existe na convicção do possuidor não é relevante que haja esta convicção da existência do título, o que é realmente necessário é que o título objetivamente exista.³⁴

No que respeita à posse de boa-fé esta ocorre quando o possuidor desconhecia que lesava o direito de outrem ao adquiri-lo, ou seja, ignorava sem culpa, enquanto na má-fé, pelo contrário, no momento de aquisição do direito, não se verifica a ignorância por parte do possuidor, isto é, tinha conhecimento de que ao adquirir o direito estaria a lesar outrem. A boa ou má-fé é determinada no momento da aquisição da posse, sendo irrelevante alterações posteriores ao estado espírito do possuidor.³⁵ Nestes casos o legislador presume que se encontra de boa-fé, o possuidor que tem uma posse titulada, já o que adquire a posse sem título presume estar de má-fé, contudo, existe uma situação em que a posse titulada se presume de má-fé, quando esta é adquirida de forma violenta.³⁶

³² PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.64. ISBN 978-972-40-3157-6.

³³ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.122. ISBN 978-972-40-7826-7.

³⁴ PINTO, Helena Maria Resende – *Posse e Usucapião. Noções fundamentais e algumas questões controversas*. Coimbra: Faculdade de Direito, 2019. Dissertação

³⁵ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.69. ISBN 978-972-40-3157-6.

³⁶ Cfr. Artigo 1260º do Código Civil.

Conforme analisado anteriormente, para que seja considerada a aquisição por usucapião, a posse deve ser pública e pacífica, sob pena de, nos termos dos art.º 1297º e 1300º, nº1 do CC os prazos só começarem a ser contados após o termo da violência ou assim que esta se torne pública. Face ao exposto, importa dissecar as classificações que a posse pode também revestir, pacífica ou violenta e pública ou oculta. Entende-se por posse pacífica segundo o disposto no art 1261º do CC, aquela que é adquirida pelo possuidor sem violência.³⁷ Nos termos do artigo anteriormente referido, prevê o nº 2 que se considera posse violenta aquela em que o possuidor recorre a coação física ou moral para adquirir o direito. Esta violência pode ser praticada quer contra pessoas quer contra a coisa, como a título de exemplo a entrada forçada em casa alheia, por arrombamento, independentemente de a casa estar vazia o com os respetivos moradores.³⁸

Quanto à posse pública, dispõe o art. 1262º do CC, consiste na posse que é exercida de modo ser do conhecimento de todos os interessados, portanto, entende-se que a posse oculta implica um comportamento tendente a esconder o objeto sobre que esta incide, ou seja, na prática são praticados atos possessórios em termos que não permitam o seu conhecimento por todos os interessados. Um exemplo desta situação de posse oculta é o facto de um sujeito se aproveitar das águas de uma fonte que caem em terreno vizinho, contudo os seus atos são praticados durante a noite, de modo a que os vizinhos, donos da água, não tenham conhecimento dos seus atos.³⁹ Face ao caso apresentado, este modo de atuação não permitiria o início da contagem do prazo para usucapir.⁴⁰

A usucapião apenas é eficaz se for invocada, já que se trata de uma forma voluntária de aquisição de certos direitos reais.⁴¹ A invocação desta posse apta à usucapião, tanto pode ser feita judicial como extrajudicialmente e, uma vez invocada, os efeitos retrotraem-se, tendo-se a aquisição como operada desde o início da posse, segundo o disposto no art.º 1288º e 1317º, al. c) do CC. Mas quem tem legitimidade para invocar a usucapião? Aquele a quem aproveita, pelo seu representante ou, tratando-se de incapaz, pelo Ministério Público.⁴² Esta

³⁷ Cfr. Artigo 1261º do Código Civil.

³⁸ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.124. ISBN 978-972-40-7826-7.

³⁹ PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. p.76. ISBN 978-972-40-3157-6.

⁴⁰ Cfr. Artigos 1297º e 1300º do Código Civil.

⁴¹ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.216. ISBN 978-972-40-7826-7.

⁴² Previsto no artigo 303º, aplicável por força do artigo 1292º do Código Civil.

forma de aquisição, tal como anteriormente referido, deve ser invocada mediante escritura de justificação notarial ou por decisão proferida pelo Conservador no processo especial de justificação previsto nos art.º 116º e seguintes do CR - Predial, só podendo as partes substituir por ação judicial em caso de litígio, uma vez que desde o Decreto-Lei 273/2001 de 13 de outubro, este processo passou a ser competência exclusiva do Conservador, sendo os tribunais judiciais incompetentes para o efeito.⁴³

Segundo o disposto no art. 43º, nº 1 do CR - Predial, apenas podem ser registados factos que constem de documentos que legalmente os comprovem. Contudo, ocorrem situações em que os adquirentes não dispõem de documentos, ou tendo-os são insuficientes, para a prova do seu direito, sendo assim a justificação notarial uma forma excepcional de titular direitos, suprimindo a falta ou insuficiência dos títulos normais para efeitos de registo predial.

A lei prevê três tipos de justificação para fins de Registo Predial⁴⁴, sendo eles, a justificação para estabelecimento do trato sucessivo, prevista na alínea a) do artigo anteriormente referido e consiste numa forma de obtenção da primeira inscrição relativamente a prédios que se encontrem por descrever ou descritos mas sem inscrição de aquisição ou mera posse. O segundo tipo é a justificação para reatamento do trato sucessivo,⁴⁵ verifica-se nos casos em que a sequência das aquisições derivadas não tenha sido interrompida por abandono do proprietário, mas por extravio, destruição ou outro motivo atendível⁴⁶, não há nenhum título. Por fim, a justificação para estabelecimento de novo trato sucessivo⁴⁷ ocorre nos casos em que a cadeia de transmissões derivada tenha sido interrompida por abandono do proprietário e se torne necessário invocar as circunstâncias de que resulta a posse e consequente aquisição originária.⁴⁸

Para o caso sob análise tratando-se da aquisição por usucapião, a justificação consiste numa declaração, feita pelo interessado, em que este se afirma, com exclusão de outrem, titular do direito que se arroga, especificando a causa da aquisição, ou seja, alegar o facto jurídico de que emerge o direito invocado e referindo as razões que o impossibilitam de a comprovar pelos meios normais. Nestas situações as causas da aquisição são a compra e

⁴³ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020, p.217. ISBN 978-972-40-7826-7.

⁴⁴ Cfr. Artigo 116º do Código Registo Predial

⁴⁵ Cfr. Artigo 116º, nº2 do Código de Registo Predial.

⁴⁶ Cfr. Artigo 90º do Código Notarial.

⁴⁷ Cfr. Artigo 116º, nº 3 do Código Registo Predial.

⁴⁸ Cfr. Artigo 91º-A do Código Notarial.

venda, a doação, a sucessão *mortis causa*, ou seja, factos jurídicos que determinaram, a aquisição ou a transmissão dos direitos a registar, sem excluir outras formas de aquisição originária, como a usucapião. Tratando-se de uma justificação para estabelecimento de novo trato sucessivo, o interessado deve afirmar as circunstâncias em que baseia a aquisição originária, com dedução das transmissões que a tenham antecedido e das subsequentes, devendo reconstituir-se as sucessivas transmissões, com especificação das suas causas e identificação dos respetivos sujeitos, devendo ainda indicar, no caso de lhe ser impossível a obtenção do título, as razões de que resulte essa impossibilidade e as circunstâncias de facto que determinam o início da posse, bem como as que consubstanciam e caracterizam a posse geradora da usucapião.

No que respeita à conservatória competente para o processo de justificação, este processo pode ser apresentado em qualquer conservatória com competência para a prática de atos de registo predial, independentemente da situação do prédio, segundo o disposto no art. 117º - B, nº 1 do CR – Predial.⁴⁹

Face ao exposto, consideramos que a posse pode permitir a aquisição do direito de propriedade por usucapião, quando se verifique, cumulativamente, com o decurso de certo lapso de tempo, que varia em função da natureza do bem.⁵⁰

Nesta perspetiva, há que considerar quatro elementos na determinação dos prazos de usucapião, sendo estes, a natureza dos bens (coisas imóveis, coisas móveis sujeitas a registo, e coisas móveis não sujeitas a registo), a natureza da posse (boa-fé ou má-fé), a existência ou não de registo da posse e por último, a existência ou não do título de aquisição e registo deste. Posto isto, iremos abordar os prazos para usucapir em cada situação suprarreferida.

2.1. Usucapião de bens Imóveis

Quando se trata de bens imóveis, dispõe o art.º 1295º, nº1, alínea a) do CC, que, para usucapir, contam-se cinco anos de posse, se existir registo de mera posse e boa-fé, mas, se não existir mera posse, nos termos da lei registral, esta pode ser registada em vista de decisão final proferida em processo de justificação, na qual o possuidor deve ter possuído o bem por um período superior a cinco anos de forma pacífica e pública.

⁴⁹ Alterações ao Código Registo Predial introduzidas pelo Decreto-Lei 116/2008, de 4 de julho.

⁵⁰ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p.145. ISBN 978-972-40-7330-9.

No entanto, se a posse tiver continuado por dez anos, pode usucapir se existir registo de mera posse e má-fé ou registo de título de aquisição e boa-fé, nos termos do mesmo artigo suprarreferido alínea b).

Se existir registo de título e ma fé ou não existir título nem registo e boa-fé, dispõe o art.º 1294º alínea b) do CC que pode ser objeto de usucapião se a posse houver durado quinze anos.

Por fim, o prazo mais longo, vinte anos de posse, aplica-se às situações em que não existe nem registo, nem título e a posse é de má-fé, nos termos do art.º 1296º do CC.

2.2. Usucapião de bens móveis

2.2.1. Sujeitos a registo

No que concerne aos prazos para usucapir bens móveis sujeitos a registo, prevê o art.º 1298º, alínea a) do CC que, contam-se dois anos de posse se existir registo de título e boa-fé, pese embora, se existir registo de título e má-fé ou registo de título de aquisição e boa-fé pode usucapir se a posse tiver durado quatro anos. Já a alínea b) do mesmo artigo dispõe que, no caso de não existir registo, independentemente do título da boa-fé, contam-se dez anos de posse.

2.2.2. Não sujeitos a registo

Quando se trata de bens móveis não sujeitos a registo, estabelece o art.º 1299º do CC que, se existir título e boa-fé, contam-se três anos de posse, já, quando independentemente do título ou da boa-fé, se tiver decorrido seis anos pode o possuidor usucapir.

Contudo, há ainda a situação prevista no art.º 1300º do CC, em que havendo transmissão de posse oculta ou violenta a terceiro sobre bem móvel, o terceiro pode adquirir o direito passados quatro anos se houver título ou sete anos na sua falta deste.

3. Direito Fiscal

3.1. Natureza do Direito Fiscal Português

O Direito Fiscal contempla todo um conjunto de princípios e normas jurídicas que regulam os vários impostos sobre o rendimento (IRS), o património (IMI) e o consumo (IVA). Faz parte integrante do Direito Tributário, sendo este constituído por um aglomerado de regras jurídicas que regulam a criação e a cobrança dos vários tributos, com vista à obtenção de receitas que o Estado arrecada coativamente através, designadamente, de impostos, taxas e contribuições.⁵¹ Integram-se no seu âmbito todo um conjunto de princípios e de normas disciplinadoras da criação, do desenvolvimento e da extinção das relações jurídico-tributárias relacionados com a obrigação de pagar impostos, o apuramento da matéria coletável, a fiscalização do seu cumprimento, as sanções aplicáveis em caso de incumprimento, entre outras.⁵²

O Direito Fiscal tem vindo a consolidar-se como um ramo autónomo do Direito com fortes ligações a outras áreas jurídicas e não jurídicas, como é o caso da Contabilidade em relação ao IRC. Este direito deve zelar pela legalidade tributária e pela adequada interpretação e aplicação das normas fiscais.

Os impostos, por sua vez, surgem em resposta às necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, que carecem de recursos financeiros para a satisfação das necessidades coletivas, nomeadamente, nas áreas da justiça, da educação, da saúde, do acesso a bens essenciais e da construção e manutenção de infraestruturas, derivando estas também das funções que hoje em dia se reconhecem ao Estado em termos de afetação, redistribuição, estabilização e promoção do desenvolvimento económico, social e cultural do Estado.

Estas receitas coativas podem assumir diversas formas, como impostos, taxas, contribuições, nos termos do n.º 2 do art.º 3.º da LGT, que consagra estes três tipos básicos de tributos. No que respeita aos impostos, dispõe o art.º 4.º do mesmo diploma que os “impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. Para além da arrecadação de receitas, os impostos são um instrumento de “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, segundo o

⁵¹ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade. Volume I*, 6.º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018. ISBN 978-972-40-7473-3.

⁵² AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2.º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 19. ISBN 978-989-765-060-4.

disposto no art.º 103.º, n.º 1 da CRP) e um meio de estabilização macroeconómica orientado para o combate ao desemprego, para o desenvolvimento económico e para o equilíbrio da balança de pagamentos. Além disso, os impostos têm em vista a afetação dos recursos obtidos às necessidades dos indivíduos e das empresas, como por exemplo, apoio social, desenvolvimento regional, competitividade empresarial, proteção do ambiente, saúde, cultura, entre outras. A nível constitucional encontramos este fenómeno em diversas normas, designadamente no art.º 66º, nº 2, alínea h), onde prevê a compatibilização da política fiscal com a qualidade de vida, também no art.º 81º, alínea b), ao impor-se que a política fiscal contribua para a justiça social, a igualdade de oportunidades e a correção das desigualdades, bem como no art.º 103º, nº 1 ao considerar-se como objetivo secundário do sistema fiscal a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.⁵³

No que concerne ao imposto propriamente dito, este consiste numa prestação pecuniária unilateral, definitiva e coativa, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou a outras entidades públicas, fixada por lei, com vista à realização de fins públicos.⁵⁴

Uma das formas de arrecadar receita, tal como verificamos anteriormente, é através das taxas, correspondendo estas aos montantes pagos ao Estado e a outras entidades, públicas ou privadas que exerçam funções públicas, em contrapartida dos serviços prestados ou pela utilização de bens semipúblicos, como sucede no caso de ocupação de espaços públicos, tais como praças, feiras, entre outras. Por sua vez, as taxas são também prestações coativas e pecuniárias, mas, ao contrário dos impostos, têm uma contrapartida específica correspondente à prestação de serviço público, ou seja, a principal distinção entre taxas e impostos consiste no carácter bilateral das primeiras e unilateral ou de não reciprocidade dos segundos. Enquanto os impostos só criam obrigações para o contribuinte, nas taxas existe uma contrapartida concreta e individualizada, ou seja, à prestação pecuniária do particular corresponde uma contraprestação específica ou uma atividade das entidades públicas dirigida especificamente ao respetivo obrigado.⁵⁵

No que respeita aos momentos da vida do imposto, este passa por diversas fases, tendo o seu início na incidência, seguindo-se o lançamento, a liquidação e por fim a cobrança.

⁵³ Cfr. Constituição da República Portuguesa.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2017, p. 34. ISBN 978-972-40-7115-2.

⁵⁵ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 28 e 29. ISBN 978-989-765-060-4.

A incidência corresponde à fase estática do imposto, isto é, ao momento da criação ou instituição do imposto. A designação do que está sujeito a imposto consiste na incidência real ou objetiva, já a atribuição de quem está sujeito ao mesmo designa-se de incidência pessoal ou subjetiva. Este é o momento da definição normativa, geral e abstrata, de “o que” e “quem” está sujeito a imposto.

Seguindo-se a fase do lançamento, este momento está associado à determinação ou identificação, em concreto, de “quem” está sujeito a imposto, ou seja, o lançamento subjetivo, de “o que” está sujeito a imposto, isto é, a matéria coletável e a correspondente taxa, consiste no lançamento objetivo. O processo de lançamento inicia-se, regra geral, com a declaração do contribuinte, através da qual o sujeito ativo toma conhecimento dos pressupostos tributários sujeitos à tributação.⁵⁶

No que respeita à liquidação, é a operação que determina a coleta, por regra através da aplicação das taxas à matéria coletável, é nesta fase que se admitem deduções à coleta, de acordo com o previsto nos códigos referentes a cada um dos impostos. A liquidação é efetuada dentro dos prazos previstos, podendo realizar-se mais tarde se, por falta de declaração, os serviços tiverem conhecimento de factos tributários ocorridos fora do período de tributação.⁵⁷

Por fim, a cobrança é o momento em que o imposto dá entrada nos cofres do Estado, sendo a operação através da qual o Estado arrecada o imposto, consiste na fase do pagamento, podendo este ser voluntário, quando o contribuinte procede espontaneamente ao pagamento do montante devido, ou coercivo se for necessário utilizar os meios coercivos de que o Estado dispõe como, por exemplo, a execução fiscal.⁵⁸

3.2. Os princípios jurídicos da tributação

3.2.1. Princípio da legalidade tributária

Segundo o entendimento do professor Doutor Vasco Branco Guimarães, este princípio desdobra-se em dois aspetos, sendo um deles a preeminência e o segundo a reserva da lei. A preeminência da lei é enunciada no sentido de total subordinação do legislador à lei constitucional, uma vez que esta “vincula e obriga por natureza”. Quanto ao segundo aspeto,

⁵⁶ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2^o ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 43. ISBN 978-989-765-060-4.

⁵⁷ IDEM – *ibidem*, p. 43.

⁵⁸ IDEM – *ibidem*, p. 43.

a reserva da lei consiste no entendimento de que os impostos só podem ser criados por lei de órgãos com competência legislativa para o efeito.⁵⁹

Posto isto, este princípio impõe que os impostos devem ser criados e estruturados por lei e derivar de um órgão com competência legislativa, sendo esta confiada à Assembleia da República, salvo autorização ao Governo.⁶⁰

Por sua vez, o Governo pode assim elaborar Decretos-Leis em matéria fiscal desde que deviamente autorizado pela Assembleia da República, que fixará os limites da sua autorização, ou seja, o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.⁶¹ Desta forma, a Assembleia da República dá o seu consentimento quanto à matéria que irá ser legislada pelo Governo. O objeto é a matéria em que a AR autoriza o Governo a legislar.⁶²

3.2.2. Princípio da segurança jurídica

No que respeita a este princípio, decorrente do Estado de Direito democrático, previsto no art.º 2º da CRP, consiste na proteção da confiança dos cidadãos, a proibição de retroatividade e o respeito pelo princípio da proporcionalidade por parte da AT e do legislador fiscal.⁶³

A segurança jurídica consiste num valor que deve ser garantido a todos os destinatários das normas jurídicas, independentemente do tipo de rendimento, consumo ou património.

Por sua vez, a proteção da confiança exige a proibição do arbítrio, a transparência das regras de tributação, a cognoscibilidade das normas e a sua inteligibilidade, de modo a proporcionar o acesso ao teor e conteúdo das normas fiscais e assim prever as consequências de certas condutas. Este princípio requer que as normas sejam claras, explícitas, não contenham conceitos indeterminados e sejam insuscetíveis de aplicação retroativa. De modo a que os particulares possam prever as atuações da AT, as normas fiscais não devem conter conceitos vagos e indeterminados que alarguem o poder discricionário da administração.

⁵⁹ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade. Volume I, 6º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p. 92. ISBN 978-972-40-7473-3.

⁶⁰ Cfr. Artigo 165º, nº 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa.

⁶¹ Cfr. Artigo 165º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

⁶² AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 79. ISBN 978-989-765-060-4.

⁶³ Cfr. Artigo 266º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa.

Com vista a que as normas não possam produzir efeitos reportados a uma data anterior à sua entrada em vigor, este princípio prevê a proibição de retroatividade, ou seja, “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza reactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”^{64 65}

Em matéria de aplicação das leis fiscais no tempo, em regra deve aplicar-se a lei vigente no momento em que ocorre o facto gerador. Contudo, esta matéria admite especificidades em sede de procedimento e processo tributário, pois as normas procedimentais e processuais são de aplicação imediata, isto é, aplicam-se aos processos em curso, segundo o disposto no art.º 12º, nº 3 e nº 4 da LGT, o qual admite, porém, duas exceções, sendo a primeira que estas normas não se aplicam se afetarem garantias, direitos ou interesses legítimos anteriormente constituídos, e a segunda exceção prevê que não se aplicam ainda se tiverem como função o desenvolvimento de normas de incidência tributária.

O princípio da não retroatividade visa assegurar a proteção da confiança do contribuinte e garantir a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos, sobretudo em relação aos benefícios já atribuídos ou reconhecidos e às legítimas e fundadas expectativas dos contribuintes. De referir que este princípio da segurança jurídica, na sua vertente de proteção da confiança, deve aplicar-se igualmente em relação aos elementos não essenciais dos impostos, de entre os quais se destacam as obrigações acessórias legalmente impostas aos contribuintes e demais obrigados tributários.⁶⁶

No que concerne ao princípio da proporcionalidade, constitucionalmente consagrado⁶⁷, determina que o legislador fiscal e a AT não devem exceder o estritamente necessário para a realização do interesse público.

3.2.3. Princípio da igualdade tributária

O princípio da igualdade constitui um dos princípios fundamentais do sistema fiscal, prevendo que os encargos devem repartir-se de forma justa e equitativa entre os contribuintes.

⁶⁴ Cfr. Artigos 103º, nº3 da Constituição da República Portuguesa.

⁶⁵ Cfr. Artigo 12º, nº1 da Lei Geral Tributária.

⁶⁶ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2017, p. 150. ISBN 978-972-40-7115-2.

⁶⁷ Cfr. Artigos 18º, nº 2 e 266º da Constituição da República Portuguesa.

O princípio sob análise determina que “deve tratar-se de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente”, no sentido de que situações semelhantes deverão estar sujeitas a uma mesma estatuição legal, ou seja, um tratamento igualdade, e beneficiar de uma igualdade de conteúdo normativo, isto é, situações semelhantes.⁶⁸

Face ao exposto, este princípio implica a proibição do arbítrio na aplicação de critérios diferentes a situações idênticas, determinando ainda que todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, exigindo que este dever seja aferido por um mesmo critério, isto é, o critério da capacidade contributiva. Este critério implica igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva e diferente imposto para os que se encontram em condições diferentes e que, por isso, dispõem de diferente capacidade contributiva, sendo a obrigação de pagamento do imposto determinada na proporção desta diferença.⁶⁹

Este princípio deve ser também articulado com outros princípios constitucionais, designadamente o princípio da capacidade contributiva que será analisado adiante.

3.2.4. O princípio da capacidade contributiva

Segundo o disposto no art. 104º, nº1 da CRP, “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”. Esta norma constitucionalmente prevista, de forma expressa faz referência ao princípio da igualdade e implicitamente ao princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva consiste num princípio de justiça fiscal, aplicável aos diversos impostos e aos sujeitos passivos, prevendo a tributação de todos os sujeitos passivos de acordo com o princípio da igualdade material, salvo situações de isenções e/ou de benefícios fiscais aplicáveis. Este princípio apresenta-se ainda como um princípio estruturante do sistema fiscal, na medida em que determina o modo de distribuição dos encargos fiscais, com vista a criar uma maior justiça e equidade fiscais.⁷⁰

⁶⁸ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2017, p. 154. ISBN 978-972-40-7115-2.

⁶⁹ Cfr. Artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.

⁷⁰ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade*. Volume I, 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p. 127. ISBN 978-972-40-7473-3.

Assim, a capacidade contributiva atua como limite à tributação, desde logo na sujeição a determinado imposto, mas também no peso da carga fiscal imputável ao contribuinte.⁷¹

3.3. Relação Jurídica Fiscal

A relação jurídica fiscal pode ser definida como sendo uma relação de natureza obrigacional ou creditícia, que visa a obtenção de receitas, independente de qualquer outro vínculo jurídico e que não cria qualquer obrigação específica ou contraprestação para o sujeito ativo.

Esta relação engloba quatro elementos essenciais, os sujeitos, sendo uma parte ativa e outra passiva, o objeto, o facto jurídico e a garantia. Nos termos do art. 36º, nº 2 da LGT, nenhum dos elementos anteriormente referidos podem ser alterados por vontade das partes, estando assim perante o princípio da indisponibilidade do imposto.⁷²

No que respeita à obrigação fiscal, esta reveste as seguintes características, é legal, dado que é uma obrigação *ex lege*, ou seja, resulta do encontro entre o facto tributário e a sua subsunção à lei.⁷³ Também é caracterizada como sendo executiva, no sentido de que goza do privilégio da execução prévia, podendo executar-se coercivamente a dívida tributária dado o término do prazo para pagamento voluntário, através do processo de execução fiscal, sem necessidade de sentença declarativa da existência da dívida. Conforme o disposto anteriormente, esta obrigação é indisponível e irrenunciável, uma vez que as partes não podem dispor do crédito de imposto, renunciar à dívida ou conceder moratórias ou perdões fiscais. Neste sentido, dispõe o nº 2 do art. 36º da LGT que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes, com ressalva dos casos fixados por lei.⁷⁴

A obrigação fiscal é especialmente garantida, dado que o crédito tributário goza de garantias especiais, constituídas pelos privilégios creditórios previstos no art.º 736º do Código Civil, o que coloca o credor tributário em situação de preferência face ao credor comum. Para além da garantia geral, constituída por todo o património do devedor, estão previstas garantias especiais a favor do credor tributário, designadamente garantias reais, para o cumprimento das obrigações fiscais. Contudo, para além da obrigação principal de efetuar o pagamento do

⁷¹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal* 10º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2017, p. 156. ISBN 978-972-40-7115-2.

⁷² AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 121. ISBN 978-989-765-060-4.

⁷³ Cfr. Artigo 36º, nº 1 da Lei Geral Tributária.

⁷⁴ Cfr. Artigo 36º, nº3 da Lei Geral Tributária.

tributo,⁷⁵ a relação jurídica tributária impõe obrigações acessórias, que visam acautelar o cumprimento da obrigação principal ou “visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto”, segundo o disposto no art.º 31º, nº 2 da LGT.⁷⁶

A título de exemplo, podemos indicar a obrigatoriedade de apresentação de declarações de rendimentos, a prestação de informações, a exibição de documentos e as obrigações contabilísticas ou de escrituração. O cumprimento destas obrigações tributárias acessórias é também o resultado do “dever de boa prática tributária”.⁷⁷

No seguimento do que foi referido anteriormente, a relação jurídica tributária engloba quatro elementos essenciais, os quais passaremos a analisar. No que respeita ao sujeito ativo, segundo o disposto no art. 18º, nº 1 da LGT, consiste na “entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante”, ou seja, corresponde à entidade com poder tributário para administrar e gerir os impostos, o que o coloca numa posição de supremacia em relação ao sujeito passivo. Ao fazer referência a sujeitos ativos, temos como exemplos o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais. Por sua vez, a Autoridade AT é um serviço da administração direta do Estado, com a função de administrar os impostos.

No que ao sujeito passivo diz respeito, segundo os termos no nº 3 do art. 18º da LGT, este é definido como sendo “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.” Para apurar os sujeitos passivos da relação jurídica tributária são utilizados os critérios da residência e da fonte, sendo que estes critérios permitem constituir como sujeitos passivos tanto os residentes como os não residentes, sendo que os primeiros são tributados de acordo com o princípio da tributação universal e os segundos, não residentes, conforme o princípio da tributação na fonte.

O sujeito passivo, pessoa singular ou coletiva, pode ser originário ou não originário, sendo que o primeiro caso ocorre quando é a pessoa em relação à qual se verificam os pressupostos constantes da incidência do imposto, no entanto o segundo quando, apesar de não se verificarem os referidos pressupostos, é chamado ao cumprimento da obrigação de imposto, por se enquadrar na previsão legal.

⁷⁵ Cfr. Artigo 31º, nº1 Lei Geral Tributária.

⁷⁶ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 141. ISBN 978-989-765-060-4.

⁷⁷ Cfr. Artigo 32º Lei Geral Tributária.

No entanto, para além do sujeito passivo originário, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas⁷⁸. Segundo o disposto no art. 22º, nº 1 da LGT, o sujeito passivo é responsável pela totalidade da dívida tributária, incluindo juros e demais encargos legais.

No que respeita à responsabilidade subsidiária, segundo o disposto no art. 23º, nº 1 e 2 da LGT, esta efetiva-se através de reversão do processo de execução fiscal e depende de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sendo que a cada responsável pode ser exigida a sua quota-parte da dívida tributária, enquanto a responsabilidade solidária opera “quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa”, sendo neste caso todas as pessoas solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.⁷⁹

Nos termos do art. 15º da LGT, baseada na personalidade jurídica, a personalidade tributária traduz-se na suscetibilidade de ser sujeito, quer ativo ou passivo, de relações jurídico-tributárias e assim ser titular de direitos e deveres tributários.⁸⁰ Conforme referido anteriormente, esta personalidade pode ser ativa ou passiva, sendo considerada ativa quando é atribuída ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, isto é, o Estado e outras entidades de direito público, e passiva quanto às pessoas singulares ou coletivas no âmbito desta relação e relativamente às quais se verificam os pressupostos tributários.

A capacidade jurídica, por sua vez, consiste em concreto na verificação de que determinado sujeito se encontra apto a exercer os seus direitos e deveres. Tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária, salvo disposição em contrário.⁸¹

Contudo existem exceções. Ora vejamos: há possibilidade de não ocorrer uma coincidência absoluta entre a personalidade e a capacidade tributária. Um exemplo prático desta situação é um menor, suscetível de ter personalidade tributária e assim ser sujeito na relação jurídica, ser proprietário de um imóvel que se encontra arrendado, havendo rendas existe a obrigação de pagamento de imposto. Neste caso quem exerce o poder paternal é que terá de efetuar a competente declaração. A diferença que existe entre capacidade e a

⁷⁸ Cfr. Artigo 22º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁷⁹ Cfr. Artigo 21º, nº 1 da Lei Geral Tributária.

⁸⁰ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade. Volume I, 6º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p. 188. ISBN 978-972-40-7473-3.

⁸¹ Cfr. Artigo 16º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

personalidade tributária consiste na possibilidade de um cidadão exercer os referidos direitos ou ser sujeito dos deveres.⁸²

Segundo o disposto no art. 29º, nº 1 da LGT, a obrigação fiscal é indisponível e irrenunciável, ou seja, significa que os créditos e as dívidas tributárias são, em princípio, insuscetíveis de transmissão. Contudo existem exceções, quando, pelo lado passivo, a sucessão fiscal por morte⁸³ e pelo lado ativo, quanto à sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública.⁸⁴

No que concerne ao objeto da relação jurídica tributária, este é constituído pelo crédito e a dívida tributários, pelo direito a prestações acessórias e correspondente dever ou sujeição, pelo direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, bem como pelo direito a juros compensatórios e indemnizatórios.⁸⁵

Assim sendo, o objeto da relação jurídica fiscal consiste no conjunto dos poderes do sujeito ativo e à prestação a que o sujeito passivo se encontra obrigado.

De acordo com o referido anteriormente, podemos destacar quatro elementos essenciais da relação jurídica Tributária, analisados os sujeitos e objeto, passamos ao terceiro elemento, o facto jurídico, ou também designado de facto tributário, que segundo o disposto no art. 36º, nº1 da LGT, é o elemento que constitui a relação jurídica tributaria, ou seja, a prestação tributária nasce pela concretização de um dado pressuposto legal, sendo a vontade quer da administração quer do contribuinte irrelevante ao seu conteúdo e validade. Este momento da vida do imposto ocorre quando se verifica o pressuposto da incidência real e pessoal, ou seja, por exemplo no momento da obtenção de rendimentos, na prestação de serviços, na venda de bens, na importação de mercadorias ou na detenção de património.

É neste momento que se constitui a obrigação fiscal, uma vez que a determinada norma de incidência é enquadrado o facto jurídico em causa, sendo que esta obrigação apenas de extingue com o pagamento, a dação em cumprimento, a compensação, a caducidade, ou através da prescrição.⁸⁶

⁸² CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade. Volume I, 6º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018, p. 188. ISBN 978-972-40-7473-3.

⁸³ Cfr. Artigo 29º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁸⁴ Cfr. Artigo 41º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁸⁵ Cfr. Artigo 30º, nº 1 da Lei Geral Tributária.

⁸⁶ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 146. ISBN 978-989-765-060-4.

O primeiro modo de extinção, conforme referido, consiste no pagamento, que pode revestir duas formas, voluntário, ou seja, quando é efetuado dentro do prazo previsto por lei, ou de forma coerciva, quer isto dizer que não sendo paga a quantia em dívida no prazo determinado, é extraída uma certidão de dívida que servirá de base para a instauração do processo de execução fiscal.⁸⁷ No âmbito desta realidade, caso o devedor não possa cumprir integralmente o pagamento, a lei dá a possibilidade do mesmo ser efetuado em prestações, nos termos do artigo 196º e ss do CPPT, devendo para o efeito ser requerido nos termos da lei.^{88 89}

No que respeita à dação em cumprimento, apenas é admitida nos casos expressamente previstos na lei, antes da instauração do processo de execução fiscal, processo que visa o acordo de recuperação de créditos do Estado, segundo o disposto no art. 87º do CPPT. Este modo de extinção consiste num contrato nominado, que se encontra regulado nos art. 837º a 839º do CC, em que por acordo entre devedor e credor, o primeiro presta ao segundo uma prestação diferente da que é devida, podendo assumir qualquer natureza, transmissão de propriedade sobre coisa móvel ou imóvel, prestação pecuniária, ou transmissão de um outro direito, operando a extinção da obrigação.⁹⁰

Quanto à compensação, dispõe o art. 847º do CC que esta pode ocorrer por iniciativa de uma das partes e desde que se verifiquem os seguintes requisitos, duas pessoas que sejam reciprocamente credor e devedor, o crédito seja exigível judicialmente e não proceder contra ele exceção, perentória ou dilatória, de direito material, as duas obrigações tenham por objeto coisas fungíveis da mesma espécie e qualidade. Este modo de extinção da obrigação tributária é admitida nos casos expressamente previstos na lei, ainda que a título excepcional.⁹¹

A caducidade, por sua vez, consiste numa forma de extinção da obrigação tributária que decorre por mero decurso do tempo, ou seja, o direito à liquidação dos tributos caduca se não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, salvo quando a lei fixar prazo diverso.⁹² Por razões de segurança jurídica, este instituto aplica-se não só nos casos de

⁸⁷ Cfr. Artigos 40º e 78º da Lei Geral Tributária.

⁸⁸ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 146. ISBN 978-989-765-060-4.

⁸⁹ Cfr. Artigo 42º da Lei Geral Tributária.

⁹⁰ TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES – Processo nº 2412/17.1T8BCL.G1, de 09 maio de 2019. Relator José Alberto Moreira Dias.

⁹¹ Cfr. Artigo 40º, nº 2 da Lei Geral Tributária.

⁹² Cfr. Artigo 45º da Lei Geral Tributária.

liquidação, mas também nos casos de autoliquidação, este facto justifica-se pelo princípio da segurança jurídica e de previsibilidade, limitando no tempo o poder de a administração exigir um tributo ao contribuinte.⁹³⁹⁴

No que respeita à prescrição, segundo o disposto no art. 48º da LGT, esta ocorre quando o cumprimento da obrigação tributária não é realizado dentro de um certo período de tempo, ou seja, quando a AT não exige o pagamento do tributo durante o prazo de oito anos, contados, no caso dos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.⁹⁵

No que concerne ao último elemento a analisar relativamente à relação jurídico tributária, segundo o disposto no art. 50º da LGT, o património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários, isto é, pelo cumprimento das obrigações, respondem todos os bens do devedor suscetíveis de penhora.⁹⁶ Neste sentido, se o contribuinte não cumprir de forma voluntária a obrigação, o credor tem o direito de exigir judicialmente o cumprimento da mesma e requerer, para tal, a execução do património do devedor.⁹⁷ Face ao exposto, as garantias são instrumentos fundamentais para a segurança do tráfego jurídico e económico, ou seja, confere aos negócios a segurança que é indispensável, pois o credor adquire, em maior ou menor grau, a certeza de que os seus direitos serão realizados.⁹⁸ Nos termos dos art. 148.º e ss do CPPT, a AT pode instaurar um processo de execução fiscal com vista ao pagamento coercivo das dívidas tributárias, designadamente através da alienação de bens ou direitos do devedor, de modo a obter o montante em dívida.⁹⁹

Para além da garantia geral anteriormente referida, a LGT prevê garantias especiais de natureza pessoal ou real. No que concerne à garantia pessoal, esta vincula uma determinada pessoa ao cumprimento de uma obrigação alheia, isto é, esta garantia é obtida através do instituto da responsabilidade tributária e da fiança, podendo esta ser legal ou

⁹³ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 148. ISBN 978-989-765-060-4.

⁹⁴ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO – Processo nº 0718/15, de 12 de outubro de 2016. Relator Francisco Rothes.

⁹⁵ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 150. ISBN 978-989-765-060-4.

⁹⁶ Cfr. Artigo 601º do Código Civil.

⁹⁷ Cfr. Artigo 817º do Código Civil.

⁹⁸ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 459. ISBN 978-972-40-5918-1.

⁹⁹ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 141. ISBN 978-989-765-060-4.

voluntária. A Fiança consiste no facto de uma pessoa garantir pessoalmente, com o seu património, o cumprimento de uma obrigação de terceiro, ficando assim obrigada para com o credor.¹⁰⁰

No respeito às garantias reais, estas constituem os privilégios creditórios, o penhor e a hipoteca, o direito de retenção e a prestação de caução.

Os privilégios creditórios visam conceder a certos credores o direito de serem pagos com preferência em relação a outros, segundo o disposto no art. 733.º do CC. Posto isto, podemos dizer que esta garantia sob análise proporciona ao credor dois tipos de direitos, ou seja, por um lado atribuem o direito de ser pago com prioridade sobre os outros credores, e conferem ainda o direito de sequela, consiste no direito de o credor prevalecer sobre o bem, isto é, mesmo que posteriormente à constituição do privilégio creditório o titular do bem sobre que este incide, o transmita a terceiro, o credor possui sempre o direito de se fazer pagar do seu crédito, recorrendo à execução desse mesmo bem.¹⁰¹ Estes privilégios podem ser mobiliários ou imobiliários. Os privilégios mobiliários podem ser gerais ou especiais, sendo que os primeiros abrangem o valor de todos os bens móveis do devedor à data da penhora ou de ato equivalente, enquanto os privilégios mobiliários especiais, nos termos do art. 735º, nº2 do CC, compreendem o valor de determinados tipos de bens móveis.

Por sua vez, os privilégios imobiliários são sempre especiais, sendo oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e têm preferência sobre quaisquer outras garantias, ainda que estas sejam anteriores.¹⁰² Em sede de Imposto do Selo, o CIS prevê que os créditos do Estado, relativo a esse imposto, que incidam sobre bens, têm privilégio mobiliário e imobiliário sobre os bens transmitidos.¹⁰³

No que concerne ao penhor, previsto no art. 666º do CC, e hipoteca legal, elencada nos art. 704º e ss do CC, estes constituem, conforme referido anteriormente, garantias especiais que quando se revelem necessárias, a administração tributária pode dispor e proceder à cobrança efetiva da dívida ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens.¹⁰⁴ Para que seja adquirida a eficácia pretendida, a constituição do direito de propriedade depende do registo, nos termos do art. 50º, nº3 da LGT.

¹⁰⁰ Cfr. Artigo 627º, nº1 do Código Civil.

¹⁰¹ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 463. ISBN 978-972-40-5918-1.

¹⁰² Cfr. Artigos 735º, nº3 e 751º do Código Civil.

¹⁰³ Cfr. Artigo 47º, nº1 do Código Imposto do Selo.

¹⁰⁴ Cfr. Artigo 50º, nº2, alínea b) da Lei Geral Tributária.

Este modo de garantia de créditos tributários, o penhor e a hipoteca podem ser constituídos no âmbito do processo de execução fiscal, segundo o disposto no art 195º do CPPT, que estipula que o órgão de execução fiscal pode constituir tais garantias especiais quando o interesse da eficácia da cobrança o exija.

De seguida surge o direito de retenção, previsto nos art. 758º e 759º do CC, como garantia de crédito tributário, consistindo, num âmbito geral, na faculdade de o credor se recusar a cumprir a sua obrigação de restituir uma coisa de outrem, enquanto não tiver sido ressarcido do seu crédito. Para que o credor possa recorrer a este instituto jurídico, devem estar reunidos os requisitos previstos na lei, sendo eles os seguintes, a posse ou detenção legítima da coisa, reciprocidade de dois créditos e existência de uma conexão entre o crédito e a coisa detida. Especificamente no que respeita à sua aplicação ao direito fiscal, esta constitui uma garantia dos créditos tributários o direito de retenção de quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário.¹⁰⁵ Esta garantia aplica-se sobretudo em matéria aduaneira, designadamente no caso do direito de retenção do depositário autorizado a gerir o entreposto aduaneiro, conforme o disposto no art. 198º do CAU.¹⁰⁶

A garantia dos créditos tributários pode ainda ser assegurada através de prestação de caução, tendo o seu regime geral estipulado nos art. 623º e ss do CC, consistindo numa garantia bancária, uma caução, um seguro-caução ou qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente. Posto isto, esta garantia tem por finalidade, nomeadamente, a suspender a reclamação graciosa, a execução fiscal ou ainda a garantir o pagamento em prestações.¹⁰⁷

No entanto, não só o sujeito ativo goza da garantia, também o contribuinte beneficia de uma garantia que lhes possibilita meios de defesa que visam prevenir e evitar eventuais ações ou omissões por parte da AT suscetíveis de lesar os seus interesses. Neste sentido, os sujeitos passivos dispõem de um conjunto de princípios e direitos na legislação fiscal e administrativa, como, a título de exemplo, a reclamação graciosa,¹⁰⁸ o recurso hierárquico¹⁰⁹,

¹⁰⁵ Cfr. Artigo 50º, nº2, alínea c) da Lei Geral Tributária.

¹⁰⁶ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – Lições Direito Fiscal. 2º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 155. ISBN 978-989-765-060-4.

¹⁰⁷ Cfr. Artigo 199º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁰⁸ Cfr. Artigos 68º a 77º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹⁰⁹ Cfr. Artigos 66º e 67º do Código de Procedimento e Processo Tributário e Artigo 80º da Lei Geral Tributária.

em sede de direitos subjetivos, o direito à informação,¹¹⁰ o direito ao pagamento em prestações¹¹¹, no âmbito do processo judicial tributário, à impugnação dos atos tributários¹¹², à reclamação dos atos praticados em processo de execução fiscal.¹¹³

3.4. Imposto do Selo

3.4.1. Enquadramento histórico

O imposto do selo é o mais antigo imposto no sistema fiscal português, surgiu na segunda metade do século XVII, tendo sido criado por alvará de 24 de dezembro de 1660¹¹⁴, tributando, essencialmente, os documentos emitidos no exercício de poderes de autoridade pelas entidades públicas, sendo que, nessa altura surge como instrumento de financiamento da guerra da independência e era considerado o imposto indireto de maior importância e amplitude.¹¹⁵ O selo garantia a autenticidade pública dos documentos e, por sua vez, o imposto incidia sobre a aposição aos documentos, sendo considerado um imposto anacrónico.¹¹⁶

No que respeitava às transmissões gratuitas, no ano de 1958, vigorava o Imposto sobre sucessões e doações que tributava todas as referidas transmissões gratuitas de bens, ou seja, era indiferente se o negócio ocorresse por morte ou entre vivos. O enriquecimento resultante da transmissão gratuita, isto é, a riqueza obtida sem qualquer contrapartida de carácter económico e patrimonial, constituía a capacidade contributiva que o imposto sucessório pretendia tributar. Na Constituição de 1976, mais precisamente no art. 107º, nº3, estabelecia que o imposto sobre as sucessões e doações “será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, estando assim refletida a sua importância no sistema fiscal português.¹¹⁷

Entre 1980 e 2000, as várias reformas Fiscais reduziram, significativamente, o âmbito de incidência do imposto do selo. No decurso do ano de 2000, mais precisamente no dia 1 de março, entrou em vigor a nova e atual Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprovou

¹¹⁰ Cfr. Artigos 30º e 57º do Código de Procedimento e Processo Tributário e Artigos 67º e 68º da Lei Geral Tributária.

¹¹¹ Cfr. Artigos 196º a 200º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹¹² Cfr. Artigos 99º a 134º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹¹³ Cfr. Artigos 276º e 277º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

¹¹⁴ Cfr. Preâmbulo introduzido pelo Decreto-Lei nº 278/2003, de 12 de novembro, que revê todo o Código do imposto do Selo, procedendo à sua republicação.

¹¹⁵ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 447. ISBN 978-972-40-5918-1.

¹¹⁶ IDEM – *ibidem*, p. 453.

¹¹⁷ IDEM – *ibidem*, p. 488.

o Código do Imposto do Selo e que veio sistematizar a Tabela Geral, onde foram retiradas algumas normas de incidência e surgiram novos factos sujeitos a IS.¹¹⁸

Após alguns anos de vigência, sucede a reforma da tributação do património em 2003/2004, sendo as transmissões gratuitas incorporadas na incidência deste imposto.¹¹⁹

Contudo, esta reforma por um lado acrescenta um novo facto sujeito imposto, mas por outro restringe a sua aplicação em duas situações específicas, quando os beneficiários sejam membros do núcleo familiar mais restrito, ou seja, cônjuge ou unidos de facto, descendentes e ascendentes, estando isentos por aplicação da alínea e) do art.º 6º do CIS, bem como quando os beneficiários sejam pessoas coletivas, sendo tributados a título de IRC e não de IS.¹²⁰

Atualmente, este imposto continua a ocupar um lugar importante, uma vez que consiste numa das maiores fontes de receita fiscal ao estado. A título de exemplo, no ano de 2013, este imposto gerou uma receita de 1.312.900,00€, ou seja, cerca de 3,77% das receitas fiscais do Estado.¹²¹

No ano 2021, segundo o Relatório de Análise Global – Conta Geral do Estado do ano de 2021, refere-se ao imposto do selo como uma das “variações positivas”, arrecadando aos cofres do estado o valor de 1.778.400,00 milhões de euros, ou seja, mais de 6,8% em termos comparativos como ano de 2020.

No que respeita aos impostos indiretos, o imposto do selo, a seguir ao IVA consiste no imposto que mais gera receita ao Estado.¹²²

3.4.2. Noção de Imposto do Selo

Conforme referido anteriormente, o CIS foi aprovado pela lei nº 150/99, de 11 de setembro, entrando em vigo no dia 1 de março de 2000.

O CIS encontra-se organizado por nove capítulos, sendo o primeiro relativo à incidência do imposto, seguidamente as isenções de que o sujeito passivo pode beneficiar, o

¹¹⁸ *IDEM – ibidem*, p. 447.

¹¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO – Processo nº 0431/10, de 13 de outubro de 2010. Relator Jorge Lino.

¹²⁰ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 448. ISBN 978-972-40-5918-1.

¹²¹ *IDEM – ibidem*, p. 451.

¹²² FINANÇAS, Ministério (2022) – *CGE2021 – Conta Geral do Estado*, p. 80. [Consultado a 13 setembro de 2022] Disponível em:

<https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2021/CGE%202021%20vol1tomo01.pdf> ISSN 0870-7987.

terceiro é relativo ao valor tributável, ou seja, o valor a considerar para o cálculo do imposto a pagar, adiante, o quarto capítulo enuncia as taxas, remetendo para o anexo onde as mesmas se encontram previstas, que consiste na Tabela Geral do Imposto do Selo. Aplicada a taxa ao facto tributário, cumpre passar ao próximo capítulo, a liquidação, que se inicia com a participação da transmissão, devendo ser apresentada, dependendo dos casos, pelo cabeça de casal ou pelos beneficiários da respetiva transmissão, dispendo de três meses após a realização da mesma, segundo o disposto no art. 26º do CIS. Apurada a liquidação, segue o respetivo pagamento, podendo este ser efetuado de dois modos, ou a pronto pagamento ou através de um acordo para pagamento em prestações.¹²³ O código sob análise dispõe ainda de um capítulo onde enuncia as garantias, sendo que às garantias dos sujeitos passivos aplicam-se a LGT e o CPPT, isto conforme a natureza das matérias.¹²⁴ Os capítulos que se seguem preveem as obrigações acessórias e fiscalização, e por fim, o nono, estipula disposições diversas, como o cheque, as letras livranças, entre outras.

O imposto corresponde a uma prestação, imposta por lei, sem contraprestação imediata por parte do beneficiário, nem carácter sancionatório, sendo de natureza pecuniária. Especificamente, o Imposto do Selo consiste num imposto sobre o património, que incide sobre uma “multiplicidade heterogénea de factos ou atos (...) sem um traço comum que lhes confira identidade”, quer isto dizer que, ao contrario dos restantes impostos que têm uma classificação mais simples pelo facto de incidirem sobre factos relativamente uniformes.¹²⁵

Contudo, podemos classificar este imposto como sendo de obrigação única, visto que não têm carácter repetitivo, isto é, não se renova no tempo; é real, tendo em conta que, a matéria coletável é determinada de forma objetiva, sem atender às circunstâncias pessoais e socioeconómicas do contribuinte; estadual na medida em que o sujeito ativo é o Estado e, por último, é indireto, já que, atinge manifestações indiretas da capacidade contributiva, um exemplo desta natureza é o facto de no nº2 do art.º 1º do CIS, o legislador estipula que o IS não incide sobre os factos sujeitos a IVA e que deste não estejam isentos.

No que concerne à incidência do imposto sob análise, dispõe o art.º 1º, nº1 do CIS, que este se aplica, designadamente, sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral do Imposto de Selo, incluindo as

¹²³ Cfr. Artigos 45º do Código do Imposto do Selo.

¹²⁴ Cfr. Artigo 49º do Código do imposto do Selo.

¹²⁵ IDEM – *ibidem*, p. 453.

transmissões gratuitas de bens. Já o nº3 do mesmo preceito legal prevê as situações que são equiparadas, para efeito de imposto do selo, a transmissões gratuitas, tendo esta norma uma natureza meramente exemplificativa, o que significa que existem mais factos sujeitos a imposto para além dos aqui elencados.

A alínea a) da referida norma é a que se enquadra no objeto de estudo, ou seja, o direito de propriedade ou figuras parcelares sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.

4. Aplicação do Imposto do Selo na aquisição por usucapião

Tal como foi referenciado anteriormente, para efeitos fiscais, a aquisição por usucapião é considerada uma transmissão gratuita e, como tal, sujeita a imposto por aplicação da verba 1.2 da Tabela Geral do CIS, nos termos do art.º 1º, nº3, alínea a) do CIS. No que respeita á incidência subjetiva, dispõe o art.º 2º, nº2, alínea b) do CIS que é sujeito passivo deste imposto a pessoas singulares para quem se transmitem os bens, assim sendo, os beneficiários dos mesmos.

Quanto à territorialidade, nas transmissões gratuitas, prevê o art.º 4º, nº3 do CIS que, o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional. Consideram-se domiciliadas em território nacional, nestas transmissões, as pessoas que preenchem os requisitos do art.º 16º do CIRS, por força do art.º 4º, nº5 do CIS. Para este efeito, são considerados bens situados em território nacional os direitos sobre bens móveis e imóveis que aí estão situados, ou seja, importa a sua localização física; os bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional; os valores monetários depositados quando a sede, direção efetiva ou estabelecimento estável da instituição tenha domicílio em território nacional, segundo o art.º 4º, nº4 do CIS.

No que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária, nas aquisições por usucapião este fenómeno ocorre na data em que transitar em julgado a ação de justificação, seja celebrada a escritura de justificação notarial ou quando se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código de Registo Predial, nos termos do art.º 5º, nº1, alínea r) do CIS.

Relativamente ao valor tributável sujeito a imposto, este será, nos termos do art.º 13º, nº1 do CIS o VPT constante na matriz ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial. Contudo, segundo o disposto no art.º 13º, nº7 do CIS¹²⁶, tratando-se de um prédio habitacional, comercial, industrial ou para serviços e sendo uma aquisição por usucapião, o valor tributável é correspondente a 20% do VPT constante na matriz à data do nascimento da obrigação tributária.¹²⁷

No que respeita à aplicação das taxas do IS, estas são as constantes da tabela geral em vigor no momento em que o imposto é devido, segundo o art. 22º, nº1 do CIS. O nº 2 da

¹²⁶ Aditado pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto.

¹²⁷ AA.VV. *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Volume IV, 1º ed. O informador fiscal: Edições Técnicas, Lda., 2019, p. 375. ISBN 978-989-763-220-4.

disposição legal anteriormente referida prevê que, em regra, não haverá acumulação de taxas relativas ao mesmo ato ou documento, já que caso ocorra, aplicar-se-á a maior (art.º 22, nº3 do CIS).¹²⁸ Contudo, as exceções a esta regra são as transmissões gratuitas, às quais se aplicam a taxa constante na verba 1.2 da Tabela Geral, correspondente a 10%, sendo que acresce a verba 1.1 sobre a aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, ou seja 0,8%.¹²⁹

Apurado o valor a pagar a título de IS e a taxa a aplicar, importa agora tratar da liquidação, da participação da transmissão do bem e, conseqüentemente, o respetivo pagamento.

Compete aos serviços centrais da DGCI a liquidação do imposto neste tipo específico de transmissões, nos termos do art.º 25º, nº1 CIS.

Quanto à participação da transmissão de bens, esta deve ser feita pelo beneficiário, nos termos do art.º 2º, nº2, alínea b) do CIS. Sendo que a obrigação tributária nasce no momento da ocorrência dos factos, tal como referido anteriormente, prevê o art.º 26º, nº3 do CIS que a participação deve ser apresentada até ao terceiro mês seguinte.

No que respeita à caducidade do direito de liquidação, dispõe o art.º 45º e 46º da LGT que poderá ser liquidado o imposto no prazo de 4 anos. Pese embora, o art.º 39º do CIS prevê uma exceção à regra geral suprarreferida em que as aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 e 1.2 da Tabela Geral do IS poderão ser liquidadas até ao prazo máximo de 8 anos.

No que concerne ao pagamento prevê o art.º 45º CIS duas modalidades para o efetuar, podendo o beneficiário optar por uma das seguintes opções: pagamento a pronto ou pagamento em prestações quando o valor a pagar seja superior a 1000€.

Se o imposto for pago pela totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação, dispõe o art.º 45º, nº2 do CIS que o sujeito passivo beneficiará de um desconto de 0.5% ao mês calculado sob a importância de cada uma das prestações em que o imposto tivesse de ser dividido, com exclusão da primeira, ou seja, como as prestações se venceriam de seis em seis meses, por cada mês é deduzido 0.5% (6 meses × 0.5% = 3%) e assim sucessivamente.

¹²⁸ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 1º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2020. ISBN 978-989-54360-1-3.

¹²⁹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 11º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2021, p. 619. ISBN 978-972-40-7875-5.

Quanto ao pagamento em prestações, sendo apenas possível quando o valor a pagar seja superior a 1 000€, devendo ser dividido em 10 prestações de igual valor, sendo que à primeira prestação acresce a fração resultante de arredondamento de todas elas, bem como juros compensatórios e o IMT a liquidar no processo. A primeira prestação vence-se no segundo mês seguinte ao da notificação, sendo que as restantes se vencem após o vencimento da anterior, e assim sucessivamente, nos termos do art.º 45º, nº2 e 3 do CIS.

Segundo o art.º 45º, nº6 do CIS, a notificação da liquidação deve ser acompanhada de um plano de pagamento em prestações e a pronto com o desconto deduzido, afim de o sujeito passivo analisar qual o plano que lhe será mais favorável.

No que respeita às garantias dos sujeitos passivos, dispõe o art.º 49º do CIS que nas transmissões gratuitas em que se aplica a verba 1.1 e 1.2 da Tabela Geral do CIS, às liquidações do imposto serão aplicadas as normas relativas às garantias no IMT.

Quanto aos prazos de reclamação e de impugnação, estes contam-se a partir do termo do prazo de pagamento voluntário da primeira ou, no caso de pagamento a pronta, da única prestação do imposto.

Exemplo prático

Face o exposto, dada a análise em estudo, importa dar resposta à questão inicialmente levantada.

Posto isto, António, solteiro, maior, adquiriu por usucapião, através de uma escritura de justificação notarial, um prédio situado na freguesia de Margaride, do concelho de Felgueiras, com o VPT de 285 000,00€.

Conforme analisado, por aplicação do art.º 1º, nº3, alínea a) do CIS, este facto encontra-se sujeito a aplicação do Imposto do selo.

No que respeita à incidência subjetiva, é sujeito passivo deste imposto a pessoa singular para quem se transmitem o bem, assim sendo, o beneficiário, no caso em concreto o António.

Quanto ao pressuposto da territorialidade considera-se valido ao caso em concreto, uma vez que, nas transmissões gratuitas, prevê o art.º 4º, nº3 do CIS que, o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território nacional. Posto isto, são considerados bens situados em território nacional os direitos sobre bens móveis e imóveis que aí estão situados, ou seja, importa a sua localização física.

No que concerne ao nascimento da obrigação tributária, na aquisição sob análise este fenómeno ocorreu na data em que foi celebrada a escritura de justificação notarial.

Quanto à taxa, por remissão do art. 22º do CIS, foi aplicada a verba 1.2 da Tabela Geral do IS, ou seja, a 10%, calculado sobre o valor tributável determinado com base no art.º 13º, nº 7 do CIS, uma vez que, tratando-se de um prédio habitacional, comercial, industrial ou para serviços e sendo uma aquisição por usucapião, o valor tributável é correspondente a 20% do VPT constante na matriz à data do nascimento da obrigação tributária.

Assim sendo, no sentido de determinar o Valor Tributável efetuamos o seguinte cálculo:

$$285\ 000 \times 20\% = 57\ 000\text{€}$$

Obtido o Valor Tributável, é aplicado a este valor a taxa de 10% constante da verba 1.2 da Tabela Geral do IS.

$$57\ 000 \times 10\% = 5\ 700\text{€}$$

Face ao exposto, António, sujeito passivo nos termos do art.º 2º, nº2, alínea b) do CIS, teria de pagar a título de IS o valor de 5 700€

Mas, é neste momento que surge a questão de o prédio adquirido por António ter sido anteriormente doado de forma verbal ao mesmo pelos seus pais.

Posto isto e segundo o disposto no art.º 6º alínea e) do CIS, estaria António igualmente obrigado ao pagamento do Imposto do Selo?

5. Análise do Acórdão

Com o propósito de dar resposta à questão anteriormente colocada, segue a análise de um Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul em que é suscitada uma hipótese prática muito semelhante. No acórdão suprarreferido de 2018, Paula, usucapiu dois imóveis, tendo sido atribuído a estes o VPT de 29 550,00€ e de 29 790,00€. Após outorgar a escritura pública de justificação, Paula apresenta a declaração Modelo 1 de IS para participação da transmissão, sendo emitida a liquidação no montante de 5 934,00€, por aplicação da taxa de 10% sobre o VPT, tal como dispõe o art.º 13º, nº1 do CIS. No acórdão sobre análise, o nascimento da obrigação tributária ocorre antes da entrada em vigor do art. 13º, nº7 do CIS, assim sendo aplicou-se a regra geral até então válida para este tipo de situações.

Ao ser notificada da liquidação, Paula apresenta, junto do Serviço de Finanças, uma reclamação graciosa, nos termos do art.º 68º e seguintes do CPPT, por remissão do art.º 49º do CIS. A reclamação graciosa visa a reapreciação do ato tributário pela própria entidade que o praticou, sendo que pode ser apresentada independentemente do valor da causa, quer levante ou não questões de direito.¹³⁰

Assim sendo, a dúvida que se coloca é se, para efeitos da isenção prevista no art.º 6º, alínea e) do CIS, podemos considerar igualmente a aquisição por usucapião, uma vez que os bens pertenciam aos seus progenitores.

A reclamação apresentada foi indeferida com o fundamento de que a usucapião, uma vez invocada, determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, pelo que há que concluir que não estamos perante uma transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa. Segundo este entendimento, a usucapião é uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão, daí que os direitos que nela tenham a sua origem não sofrem em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa.

Determinam ainda que a invocação da doação verbal do imóvel usucapido na escritura de justificação notarial destina-se a estabelecer a data do início da posse em nome próprio, pacífica, contínua e pública em que radica a aquisição por usucapião, nos termos do disposto nos art. 1287º e 1296º do CC. Tendo por base que a doação foi feita verbalmente, não se poderá invocar como fundamento do facto translativo da propriedade do imóvel a favor da

¹³⁰ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. 1º ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018, p. 125. ISBN 978-989-765-066-6.

impugnante, através da doação pelos pais da impugnante, porque este não ocorreu uma vez que a doação foi feita verbalmente e por conseguinte, por se tratar de um imóvel, a mesma não é válida por falta de forma, de harmonia com o disposto no nº1 do art. 947º do CC.

Deste modo, a invocação da usucapião determina a aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, não existindo a transmissão do direito anteriormente incidente sobre a coisa. Assim sendo, a escritura de justificação notarial apenas permite estabelecer e reatar o trato sucessivo em sede de registo predial, como aquisição originária, nunca uma aquisição derivada, porque nem sequer existe escritura de doação.

Seguindo esta orientação, as aquisições por usucapião assumem um carácter originário, logo, nunca são verdadeiras transmissões, pois o usucapiante não sucede nos direitos dum qualquer titular do direito de propriedade sobre o bem adquirido por usucapião.

No que respeita à isenção do IS, prevista e regulada na al. e) do artº6º do CIS, contempla as transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários, contudo, no caso e, análise, a transmissão gratuita do direito de propriedade sobre o imóvel resulta da sua aquisição por usucapião, que assenta no pressuposto de inexistência de um transmitente, pelo que entendemos que o caso em apreço não se enquadra no normativo de isenção.

De acordo com o estabelecido no nº 2 do artº103º da CRP, o enquadramento dos factos na al. e) do art.º 6º do CIS, representariam uma interpretação extensiva.

Por outro lado, o legislador, na al. a) in fine, do nº3 do art. 1º do CIS e na Verba 1.2 da Tabela Geral de IS, menciona a referência “incluindo a aquisição por usucapião”, não tendo feito tal menção na citada al. e) do art. 6º, concluindo-se assim que teve a intenção de não abranger as isenções derivadas de aquisições por usucapião, com o escopo de evitar a fraude fiscal, para obstar à reiterada utilização dessa figura como meio de evasão à tributação do património.

Face a tudo que foi exposto, a decisão foi no sentido de que a liquidação impugnada não padece de qualquer vício de violação de lei.¹³¹

Inconformada com o indeferimento da apresentada reclamação, Paula impugna judicialmente, tendo o Tribunal Tributário de Lisboa julgado procedente, com os seguintes fundamentos, “quando o legislador veio, no artigo 1º, nº 3, do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a

¹³¹ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL – Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

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 art.º 6º, alínea e), do CIS, de imposto de selo o cônjuge ou unido de facto, descendentes e 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.”¹³²

Caso assim não fosse, poderia ser considerada a violação aos princípios da confiança, da certeza e segurança jurídica, enquanto subprincípios do princípio do Estado de Direito, já que, o legislador fiscal poderia utilizar os mesmos conceitos, mas com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente.

Quanto à AT, insatisfeita com a sentença, interpôs recurso, do qual foi tomada a mesma posição adotada na sentença recorrida, tendo concluído pela ilegitimidade da liquidação e pela inexistência de fundamentos que discordassem da anterior decisão, julgando assim improcedente o recurso interposto pela Fazenda Publica.

A doutrina e a jurisprudência dividem-se nesta questão, deste modo passaremos a analisar quais os fundamentos alegados que suportam tais posições.

¹³²TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL – Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

Posição: Aquisição por usucapião não sujeita a isenção

No que concerne a esta questão, aborda o Doutor José Pires que a doutrina constante dos acórdãos suprarreferidos funda-se essencialmente na relação da lei e não, propriamente, na natureza jurídica da usucapião.

Na opinião do autor acima referido, o art.º 6º, alínea e) do CIS, o legislador fiscal pretendeu não sujeitar a imposto os parentes diretos elencados, quando se trate de uma transmissão, mas não nas aquisições. Neste sentido, a usucapião é atingível pelo instituto da posse prolongada no tempo, sendo que o *corpus*, que lhe é essencial, pode ter ficado acessível ao possuidor por variadas razões, nomeadamente por uma doação verbal, que por falta de forma legalmente exigida, não produziu os seus devidos efeitos.

Contudo, a questão não se coloca nos factos que desencadearam a posse, mas sim que a usucapião consiste numa forma de aquisição originária, quer isto dizer que se funda numa nova relação jurídica e não derivada de uma anterior, ao contrário do que acontece na transmissão, sendo esta uma aquisição derivada que se caracteriza por se constituir de uma titularidade anterior.¹³³

A AT, relativamente ao processo 2012002958, emitiu uma ficha doutrinária onde defende esta posição, justificando com o facto de *“a aquisição por usucapião resulta da posse do adquirente e não de qualquer negócio jurídico, quer seja este oneroso ou gratuito.”* No mesmo sentido do que foi referido anteriormente, alega ainda que esta aquisição é na verdade *“uma aquisição originária o que, para efeitos fiscais, faz com que se entenda que o facto tributário só ocorra no momento em que o documento que a titula e se torne definitivo.”*¹³⁴

Segundo esta posição, o usucapiente para além de estar obrigado ao pagamento de Imposto do Selo, encontra-se ainda o dever de apresentar as declarações previstas no art. 26º do CIS.

Posto isto, defendem ainda que, referindo-se à “mera interpretação declarativa”, uma densificação normativa do art.º 6º, alínea e) do CIS, levaria a outro sentido, o que poderia conduzir a que sejam tratados de forma igual situações que não o são e, conseqüentemente,

¹³³ PIRES, José Maria Fernandes – Lições de Impostos sobre o Património e do Selo. 3º ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 500. ISBN 978-972-40-5918-1.

¹³⁴ Autoridade Tributária e Aduaneira – *Ficha doutrinária: Usucapião - a aquisição originária*. Processo 2012002958 – IVE nº 3959 [Consultado a 26 de julho de 2022] Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news2614_3_1.pdf

implicaria uma violação do princípio constitucional de igualdade, previsto no art.º 13º da CRP, 55º da LGT e art.º 6º do CPA.¹³⁵

¹³⁵ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 dezembro de 2018.
Relator Anabela Russo.

Posição: Aquisição por usucapião sujeita a isenção

No que respeita à doutrina, o código anotado e comentado de IS aborda esta questão e mantém a posição do Tribunal Tributário de Lisboa, utilizando como fundamento o acórdão proferido, no âmbito do processo 01112/12, pelo Supremo Tribunal Administrativo datado a 20 de fevereiro de 2013, em que para efeitos fiscais a aquisição por usucapião é considerada uma transmissão gratuita, e assim sendo, o art.º 6º, alínea e) do CIS não é exceção, o que significa que por “mera interpretação declarativa se chega ao resultado de incluir a usucapião nas “transmissões gratuitas” para efeitos da referida isenção”.¹³⁶

É ainda defendido que não há razão para adotar, neste sentido, uma noção restrita de “transmissão gratuita”, diversa do sentido amplo eleito nos demais preceitos. Se o objetivo da lei é proteger as pessoas indicadas na alínea e) do art.º 6º do CIS, então o mais natural é que, neste sentido, a noção ampla de “transmissão gratuita” seja adotada pelo legislador nos demais preceitos.¹³⁷

Com a mesma posição, mas com fundamentos um pouco diversos, outros analisam esta norma e concluem que quando se chega ao art.º 6º do CIS, já não há necessidade de repetir-se a expressão “incluindo as aquisições por usucapião”, já que o objetivo do preceito está centrado na enumeração das pessoas que estão isentas de imposto e não nas operações, o que foi tratado anteriormente, nos termos do art.º 1º, nº3 do CIS. Também não esquecendo que, a norma, ao remeter expressamente para as “transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral” dispensa a necessidade de repetir a expressão, uma vez que, o nº 3 do art.º 1º do CIS, para onde a alínea e) do art.º 6º do CIS remete, já prevê a noção de “transmissões gratuitas” para efeitos daquela tabela onde se inclui a usucapião.

Neste sentido, é de realçar o princípio da igualdade, que conforme analisado anteriormente, consiste em tratar de forma igual aquilo que é igual e de forma diferente, aquilo que é diferente, na justa medida dessa diferença, segundo o disposto no art.13º da CRP, mas também aludindo ao disposto no art. 55º da LGT e ao art. 6º do CPA, relativos à imposição de um tratamento de igualdade efetiva entre os cidadãos e, necessariamente, às situações com que, estes, se veem confrontados, ou seja, “este princípio obriga a administração tributária a

¹³⁶ AA.VV. *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Volume IV, 1º ed. O informador fiscal: Edições Técnicas, Lda., 2019, p. 364. ISBN 978-989-763-220-4.

¹³⁷ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL - Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

tratar de forma idêntica os administrados que estejam em situações semelhantes e a aplicar tratamentos diferentes aos que se encontrem em situações substancialmente distintas." ¹³⁸

Importa aludir à reforma ao Imposto do Selo em 2003, que com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, foi introduzido na ordem jurídica uma grande mudança relativa à tributação sobre o património. O sistema regra de tributação deixou de existir, tendo dado o lugar a um conjunto de transformações que mudaram o paradigma da tributação das transmissões gratuitas em Portugal.

Tendo por base o caso em concreto sob análise, o legislador assumiu uma posição, a de não tributar as transmissões gratuitas sempre que os beneficiários sejam os membros do núcleo familiar mais restrito, isto é, os chamados herdeiros legitimários, "opção que surge suportada no entendimento de que a tributação dessas transmissões nesse especial "circunstancialismo familiar" se afigurava desnecessária ou menos justificável face aos princípios fundamentais de tributação e aos reais objetivos subjacentes a esta reforma." ¹³⁹

Posto isto, podemos concluir que, "se o cônjuge está isento de imposto de selo nas transmissões gratuitas e, para efeitos fiscais, a aquisição por usucapião é uma transmissão gratuita, a aquisição por usucapião pelo cônjuge está isenta de imposto de selo." ¹⁴⁰

No nosso entendimento é por força do princípio da igualdade que se justifica a extensão da isenção subjetiva prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS à transmissão gratuita, incluindo assim a aquisição por usucapião, dado que o recurso à justificação notarial apenas tem por objetivo a obtenção de título formal, por forma a permitir o registo na Conservatória do Registo Predial, pois, se tal não fosse necessário, a transmissão ter-se-ia verificado por transmissão sucessória e, conseqüentemente, verificar-se-ia a isenção do Imposto do Selo. ¹⁴¹

A decisão proferida no acórdão anteriormente analisado foi a de anular o ato de liquidação de Imposto de Selo, relativo à aquisição por usucapião dos prédios e de condenar a AT na restituição das prestações do imposto do selo liquidado que tenham sido pagas e no pagamento dos juros indemnizatórios devidos desde a data de cada pagamento, nos

¹³⁸ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA – Processo nº 22/2021-T, de 13 de setembro de 2021. Árbitro Augusto Vieira.

¹³⁹ IDEM – *ibidem*.

¹⁴⁰ TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL – Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 de dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

¹⁴¹ CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA – Processo nº 22/2021-T, de 13 de setembro de 2021. Árbitro Augusto Vieira.

termos dos artigos 43.º, n.ºs 3, alínea d), e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva.

Esta é a posição tendencialmente adotada, tendo o Supremo Tribunal de Justiça proferido um acórdão uniformizador de jurisprudência neste sentido.

Conclusões

Este trabalho, realizado no âmbito da incidência do Imposto do Selo, mais especificamente aplicado às aquisições por usucapião, leva-nos a concluir que se levantam problemas interpretativos, que dividem a doutrina e a jurisprudência e cujas soluções impõem uma reflexão aturada e abordagens sob diferentes perspetivas.

No que respeita à clarificação de quais os elementos necessários para que a ordem jurídica considera estarmos perante uma situação de posse, no âmbito das aquisições por usucapião, e pelo facto de não consistir numa noção pacífica e unânime, dada a análise da teoria subjetiva, ou também denominada de teoria de SAVIGNY e da teoria objetiva, designada também por teoria IHERNIG, sendo que, essencialmente, estas teorias divergem quanto à importância de dois elementos de distinção, o *corpus* e o *animus*, concluímos que a teoria subjetiva prevalece, uma vez que, apesar de alguns autores entenderem que deve ser atribuído um significado mais abrangente ao elemento material, ou seja, ao *corpus*, se este elemento fosse suficiente para ser considerada a existência de posse, qual seria a justificação para o legislador criar normas de defesa da possessória para os meros detentores no caso do locatário, do comodatário? Esta questão levanta-se porque nestas situações estes sujeitos elencados não seriam detentores, mas sim possuidores porque detêm o controlo físico do bem (*corpus*), bastaria o exercício de poderes de facto e se na verdade o fossem, estariam abrangidos pelas normas gerais.

No que concerne à possível aplicação ou não da isenção, prevista no art.º 6º do CIS, após exaustivas pesquisas, apuramos que, em especial no tema das aquisições por usucapião a jurisprudência tem vindo a defender a posição da sua aplicação, alegando que, se para efeitos fiscais o legislador considera esta aquisição uma transmissão gratuita, seria natural na norma de isenção proceder de igual forma. Pese embora, a doutrina versa sobre a posição contrária, uma vez que, se fundam no facto de a aquisição ser diferente da transmissão e como tal, respeitando o princípio constitucional da igualdade, deveria ser tratado de forma diversa.

Contudo, no nosso entendimento é por força desse mesmo princípio, o princípio da igualdade que se justifica a extensão da isenção subjetiva prevista na alínea e) do artigo 6º do CIS à transmissão gratuita, incluindo assim a aquisição por usucapião, dado que o recurso à justificação notarial apenas tem por objetivo a obtenção de título formal, caso contrário, a

transmissão ter-se-ia verificado por transmissão sucessória e, conseqüentemente, verificar-se-ia a isenção do Imposto do Selo.

Posto isto, este trabalho, ao bordar os problemas jurídicos, para além de suscitar interesse para aqueles que pretendam conhecer ou aprofundar o estudo das referidas temáticas, tem também como objetivo uma chamada de atenção para estas situações que em muito carecem de contínua reflexão e estudo.

Bibliografia

AA.VV., *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Volume IV, 1ª ed. O informador fiscal: Edições Técnicas, Lda., 2019. ISBN 978-989-763-220-4.

AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 1ª ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2020. ISBN 978-989-54360-1-3.

AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições Direito Fiscal*. 2ª ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018. ISBN 978-989-765-060-4.

AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. 1ª ed. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2018. ISBN 978-989-765-066-6.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade*. Volume I, 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018. ISBN 978-972-40-7473-3.

LAIRES, Jorge Belchior; MARTINS, Rui Pedro – *Imposto do selo – Operações Financeiras e de Garantia*. Coimbra: Edições Almedina, 2020. ISBN 978-972-407-9585.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2018. ISBN 978-972-40-7330-9.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Direitos Reais*. 8ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2020. ISBN 978-972-40-7826-7.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-7115-2.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2021. ISBN 978-972-40-7875-5.

PINTO, Helena Maria Resende – *Posse e Usucapião. Noções fundamentais e algumas questões controversas*. Coimbra: Faculdade de Direito, 2019. Dissertação.

PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-5918-1.

PITÃO, José António de França – *Posse e Usucapião, Anotações aos artigos 1251º a 1301º do Código Civil*. Coimbra: Edições Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3157-6.

Webgrafia

Autoridade Tributária e Aduaneira – *Ficha doutrinária: Usucapião - a aquisição originária*. Processo 2012002958 – IVE nº 3959 [Consultado a 26 de julho de 2022] Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news2614_3_1.pdf

FINANÇAS, Ministério (2022) – *CGE2021 – Conta Geral do Estado*. [Consultado a 13 de setembro de 2022] Disponível em <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2021/CGE%202021%20vol1tomo01.pdf> ISSN 0870-7987.

Millennium BCP – *Aquisição por usucapião e imposto do selo*. [Consultado a 26 de julho de 2022] Disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2019/07/Aquisicao-por-usucapiao-e-imposto-do-selo.aspx

Jurisprudência

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

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO – Processo nº 0431/10, de 13 de outubro de 2010. Relator Jorge Lino.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO – Processo nº 0718/15, de 12 de outubro de 2016. Relator Francisco Rothes.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº581/07.8TBTVRE1.S1, de 23 de junho de 2016. Relator Orlando Afonso.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA – Processo nº 1578/11.9TBVNG.P1.S1, de 6 de abril de 2017. Relator Nunes Ribeiro.

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL – Processo nº 1119/15.9 BELSB, de 7 de dezembro de 2018. Relator Anabela Russo.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA – Processo nº 1094/06.0YRCBR, de 10 de outubro de 2006. Relator Jorge Arcanjo.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES – Processo nº 2412/17.1T8BCL.G1, de 09 maio de 2019. Relator José Alberto Moreira Dias.