

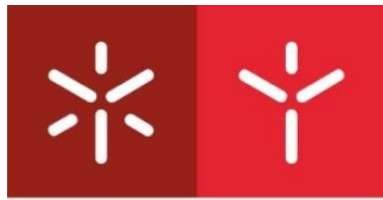


Universidade do Minho
Escola de Direito

João Manuel Ermida Vinha Barreto **Tributação das Aquisições Originárias**

João Manuel Ermida Vinha Barreto

Tributação das Aquisições Originárias



Universidade do Minho

Escola de Direito

João Manuel Ermida Vinha Barreto

Tributação das Aquisições Originárias

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do

Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Outubro de 2018

DECLARAÇÃO

Nome: João Manuel Ermida Vinha Barreto

Endereço Eletrónico: joaovinhabarreto@gmail.com

Título da Dissertação: Tributação das Aquisições Originárias

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de Conclusão: 2018

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ____ / ____ / _____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

À Escola de Direito da Universidade do Minho.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, meu Orientador.

Ao Professor Dr. Hugo Flores da Silva, meu Docente.

Ao Luís Pica e ao Ernesto Pontes de Carvalho, meus Colegas e Amigos na 6.^a edição do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal.

Ao Delfim Costa, à Arminda Falcão, à Marta Simões Ferreira, à Gabriela Cardoso Faria e ao Ricardo Brandão, meus Colegas e Amigos.

Ao Manuel e à Maria do Carmo, meus Pais, e à Sónia, minha Irmã.

*“Estado-de-Direito é aquele que tem a justiça por fim
e a lei como meio da sua realização.”*

Alberto Xavier

RESUMO

As *aquisições originárias* representam formas atípicas de aquisição de direitos reais de gozo. A constituição de um direito *ex novo* no âmbito do direito privado, bem como o seu reconhecimento pela Ordem jurídica em geral, tem reflexos na relação jurídica de imposto – nomeadamente, na constituição de obrigações tributárias.

Especificamente no domínio do património imobiliário, a *usucapião* e a *acessão industrial imobiliária* são institutos jurídicos que quando verificados um conjunto de requisitos objetivos e subjetivos, face à impossibilidade de recurso aos mecanismos jurídicos ditos normais ou ordinários, procuram estabelecer uma correspondência entre a situação de facto e a situação jurídica que se justifica pelos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Da mesma forma que as *aquisições derivadas* se encontram sujeitas à tutela jurídico-fiscal – nomeadamente, em *Imposto do Selo* e *Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas* –, as *aquisições originárias*, considerando o *Princípio da Igualdade Tributária*, dificilmente encontrariam legitimação jurídica que as dispensasse da mesma tutela. Problema diferente, no pressuposto que *a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos* – cfr. n.º 3.º do art.º 104.º da CRP –, é determinar em que medida e em que condições devem beneficiários destas *aquisições* contribuir para a receita pública.

A tutela da relação jurídica-fiscal das aquisições por *usucapião* e por *acessão industrial imobiliária*, sem prejuízo das normas reguladoras nos vários Códigos fiscais, está sujeita a uma relação de subsidiariedade com as normas de direitos reais e de direito dos registos e notariado. Impõe-se, portanto, uma abordagem individualizada dos institutos jurídicos, enquanto factos jurídicos abstratamente enquadráveis nas normas de incidência objetiva de imposto: o *facto tributário*, o *valor tributável*, as *isenções*, a *liquidação*, as *taxas* e o *cumprimento da obrigação de imposto*, bem como dos poderes de *fiscalização* e *sancionatórios*.

A presente dissertação é um contributo para a interpretação normativa da regulação jurídico-fiscal dos institutos jurídicos de direito privado sem perder de vista os fins de justiça fiscal e eficiência económica.

ABSTRACT

The original acquisitions represent atypical forms of acquisition of rights in rem of enjoyment. The constitution of an ex novo right in the scope of private law, as well as its recognition by the legal Order in general, has repercussions in the juridical relationship of tax – in particular in the constitution of tax obligations.

Specifically in the field of real estate, the acquisitive prescription and the industrial real estate access are legal institutes that when a certain set of objective and subjective requirements are verified, as a result of the impossibility of using the normal or ordinary legal mechanisms, seek to establish a correspondence between the de facto situation and the legal situation which is justified by the protection principles of trust and legal certainty.

In the same way that subsequent acquisitions are subject to legal and tax protection – namely, in Stamp Duty and Municipal Tax on Onerous Transmissions –, the original acquisitions, having in consideration the Principle of Tax Equality, it would be extremely difficult to find legal legitimacy that would exempt them from the same protection. A different problem is, on the assumption that the taxation of assets must contribute to the equality between citizens – cfr. number 3 of article 104° of the CRP –, is to determine to what extent and under what conditions should beneficiaries of these acquisitions contribute to public revenue.

The protection of the legal-fiscal relationship of acquisitions by acquisitive prescription and by the industrial real estate access, without prejudice of the regulatory norms in the different Tax Codes, is subject to a subsidiary relationship with the norms of rights in rem and the rights of registry and notary. It is therefore required an individualized approach from the legal institutes while legal facts which are abstractly related to the rules of objective taxation: the taxable event, the taxable amount, the exemptions, the liquidation, the fees and the tax compliance, as well as the supervisory and the sanctioning powers.

This dissertation is a contribution to the normative interpretation of the legal-fiscal regulation of the legal institutes in private law without losing sight of the purposes of fiscal justice and economic efficiency.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO

I. Enunciado do Tema e Questões a Abordar.....	1
II. Justificação e Atualidade do Problema.....	2
III. Sequência Expositiva.....	4
IV. Linguística.....	4

PARTE I

A TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES ORIGINÁRIAS: BREVE ENQUADRAMENTO

CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL E INSTITUCIONAL

1. Aproximação a Alguns Conceitos Operativos Provenientes do <i>Direito Civil</i> , do <i>Direito dos Registos e Notariado</i> e do <i>Direito Fiscal</i>	7
1.1. Breve Enquadramento.....	7
1.2. O Conceito de «Prédio».....	9
1.3. O Conceito de «Aquisição».....	14
1.4. O Conceito de «Justificação».....	19
2. Tipologia das <i>Aquisições Originárias</i>	25
2.1. Breve Enquadramento.....	25
2.2. A <i>Usucapião</i>	25
2.3. A <i>Acesso Industrial Imobiliária</i>	36

CAPÍTULO II

ENQUADRAMENTO NORMATIVO-FISCAL

3. Evolução Histórica do Sistema Fiscal Português ao Nível da Tributação da Aquisição de Bens Imóveis (Breve Referência).....	45
4. A Constituição Fiscal e a Tributação do Património.....	48
5. Especificidades da Tributação do Património no Sistema Fiscal.....	58

6. Aproximação à Tributação das Aquisições de Bens Imóveis.....	63
6.1. O Facto Tributário e a Relação Jurídica Tributária.....	63
6.2. O <i>Imposto do Selo</i> no Sistema Fiscal Português.....	69
6.2.1. A Revisão Estrutural do <i>Imposto do Selo</i>	69
6.2.2. A Teleologia do Imposto e a Incidência nas Aquisições de Bens Imóveis por <i>Usucapião</i>	70
6.3. O <i>Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas</i>	73
6.3.1. As Inovações Relativamente à <i>Sisa</i>	73
6.3.2. A Teleologia do Imposto e a Incidência nas Aquisições por <i>Acessão Industrial Imobiliária</i>	75

PARTE II

A TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES ORIGINÁRIAS: A RELAÇÃO JURÍDICA DE IMPOSTO

CAPÍTULO I

TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES POR *USUCAPIÃO*

7. O Facto Tributário.....	83
7.1. Breve Enquadramento.....	83
7.2. Tese do Ato Notarial ou Judicial de Justificação.....	84
7.3. Tese da Aquisição de Direitos Reais.....	86
7.4. Posição Adotada.....	88
8. O Valor Tributável.....	97
8.1. O <i>Valor Patrimonial Tributário</i>	97
8.2. O Enquadramento das Jurídico-Fiscal das Benfeitorias.....	98
8.3. A Inconstitucionalidade por Desconformidade com o Princípio da Igualdade Tributária.....	102
8.4. O IVA Oculto no <i>Valor Patrimonial Tributário</i>	107
9. As Isenções.....	108
9.1. A Isenção do Cônjuge ou Unido de Facto, Ascendentes e Descendentes.....	108
9.2. A Isenção Técnica.....	116
10. A Liquidação, as Taxas e o Cumprimento da Obrigação de Imposto.....	118
11. A Fiscalização e o Poder Sancionatório.....	120

CAPÍTULO II
TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES POR ACESSÃO INDUSTRIAL
IMOBILIÁRIA

12. O Facto Tributário.....	123
12.1. Breve Enquadramento.....	123
12.2. Tese da aquisição automática.....	125
12.3. Tese da aquisição potestativa.....	127
12.4. Posição Adotada.....	129
13. O Valor Tributável.....	137
14. As Isenções.....	137
15. A Liquidação, as Taxas e o Cumprimento da Obrigação do Imposto.....	138
16. A Fiscalização e o Poder Sancionatório.....	143

CONCLUSÕES

<i>Único</i>	145
--------------------	-----

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRAFIA	153
JURISPRUDÊNCIA	159
JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL	163
DOCTRINA FISCAL	165
DOCTRINA REGISTAL E NOTARIAL	167

ABREVIATURAS

- AAVV: Vários Autores;
- Al.: Alínea;
- AR: Assembleia da República;
- BMJ: Boletim do Ministério da Justiça;
- BRN: Boletim dos Registos e Notariado;
- CAAD: Centro de Arbitragem Administrativa;
- CC: Código Civil;
- CEJ: Centro de Estudos Judiciários;
- Cfr.: Conferir;
- CIMI: Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis;
- CIMSSD: Código do Imposto Municipal de Sisa e Sobre as Sucessões e Doações;
- CIMT: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas;
- CIS: Código do Imposto do Selo;
- CIVA: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- CN: Código do Notariado;
- CPA: Código do Procedimento Administrativo;
- CPPT: Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- CRP: Constituição da República Portuguesa;
- CRPredial: Código do Registo Predial;
- DL: Decreto-lei;
- IMI: Imposto Municipal sobre Imóveis;
- IMT: Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas;

- IRC: Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
- IRS: Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
- IRN: Instituto dos Registos e Notariado;
- IS: Imposto do Selo;
- ISSD: Imposto Sobre Sucessões e Doações;
- IVA: Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- LGT: Lei Geral Tributária;
- *Ob. cit.*: Obra citada;
- P.: Página
- RGIT: Regime Geral das Infrações Tributárias;
- STA: Supremo Tribunal Administrativo;
- STJ: Supremo Tribunal de Justiça;
- TC: Tribunal Constitucional;
- TCAN: Tribunal Central Administrativo do Norte;
- TCAS: Tribunal Central Administrativo do Sul
- TRC: Tribunal da Relação de Coimbra;
- TRL: Tribunal da Relação de Lisboa;
- TRP: Tribunal da Relação do Porto;
- *V.g.*: *Verbi gratia*;
- VPT: Valor Patrimonial Tributário;

INTRODUÇÃO

I. Enunciado do Tema e Questões a Abordar

As aquisições de bens imóveis são alterações subjetivas da titularidade do direito de propriedade tributadas no ordenamento jurídico português; daí que, por imperativo constitucional, a tributação do património, onde se incluem as aquisições, deve ser realizada segundo um padrão de igualdade: “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” – cfr. n.º 3.º do art.º 104 da CRP. A dissertação que agora se apresenta tem como problema a *tributação das aquisições originárias* de bens imóveis. As aquisições originárias, tal como as aquisições derivadas, não deixam de ser objeto de imposto no nosso ordenamento jurídico. Tendo o legislador tipificado como factos tributários a *usucapião* e a *acessão industrial imobiliária*, o nosso estudo tem como missão abordar a relação jurídica fiscal de tais factos jurídicos.

As *aquisições originárias* são, na verdade, modos de reivindicação de direitos reais; São modos de suprir dúvidas ou desconformidades sobre a titularidade de direitos reais; São modos que permitem àquele que se arroga titular do direito ver o mesmo reconhecido pela ordem jurídica e que, por inúmeras vicissitudes, não tinha outro modo de o fazer.

Uma vez cumpridos os respetivos requisitos substantivos, da materialização do direito, constitui-se uma relação jurídica fiscal e a inerente obrigação tributária.

Aquilo que nos propomos realizar é uma abordagem sistemática e empírica sobre uma problemática que não dispensa um cruzamento do Direito Fiscal com o Direito civil – em especial, os Direito Reais – e com o Direitos dos Registos e Notariado. Como *infra* será analisado, a solução de inúmeros problemas de Direito Fiscal passa, também, pelos enunciados ramos de Direito. Pretendemos, por isso, realizar uma abordagem através da emissão de um juízo crítico e da apresentação de modestas soluções sobre a problemática, sem dispensar o cruzamento com a doutrina e a jurisprudência.

II. Justificação e Atualidade do Problema

A reforma da tributação do património – introduzida pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro –, associada à dotação da administração tributária de meios tecnológicos, traduziu-se numa melhoria significativa da eficiência dos procedimentos e, por conseguinte, na arrecadação de receita pública. No entanto, traduziu-se, também, num aumento significativo da litigiosidade tributária.

A litigiosidade tributária, em geral, verifica-se por várias ordens de razão e com responsabilidades transversais aos vários sujeitos intervenientes na relação jurídica fiscal. Desde logo, como fonte de inúmeros problemas, a deficiente relação cadastral do património imobiliário no território nacional, ora imputável aos sujeitos passivos, ora imputável à administração tributária, ora imputável ao próprio Estado, é causa de patologias nos atos tributários, na medida em que aquela não tem em inúmeros casos uma correspondência com a situação de facto; não obstante as obrigações legais tipificadas nos códigos tributários, a ineficaz cooperação e fiscalização da Administração Tributária e das demais pessoas coletivas públicas – nomeadamente, as autarquias locais – no apuramento da situação de facto dos imóveis em nada contribuiu para evitar inúmeros litígios. A má interpretação das normas jurídicas é, também, frequentemente, causa de litígios entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos; não raras vezes, os serviços realizam interpretações incoerentes entre si sobre as mesmas questões de direito; também a publicação de circulares interpretativas das normas jurídicas – vinculativas aos órgãos da administração tributária –, frequentemente desajustadas e sem sustentação na lei, é causa de litígios, na medida que impõem sacrifícios aos sujeitos passivos que, em princípio, não se coadunam com os sacrifícios que a lei impõe; em casos muito pontuais, a orientação interpretativa das normas jurídicas contida nas circulares da Administração

Tributária é de tal forma abusiva que aparentam sustentar-se na finalidade única de arrecadação de receita sem qualquer consideração pelos princípios jurídicos; no mesmo âmbito, verifica-se uma reiterada recusa da Administração Tributária em adotar a jurisprudência dominante proferida nos tribunais tributários superiores que – diga-se, não raras vezes – é divergente daquelas circulares. No âmbito da tutela jurisdicional, a inexistência de jurisprudência uniformizada em inúmeras matérias é causa de divergências nas decisões proferidas pelos tribunais tributários. Por fim, e não menos importante, as reiteradas e incessantes alterações legislativas – diga-se, motivadas politicamente – em nada contribuem para a segurança jurídica, bem como para a qualidade das decisões a proferir pela Administração Tributária e pelos tribunais tributários.

Ora, não obstante o aumento da produção e da qualidade da ciência jurídica fiscal a que temos assistido nos últimos anos, a verdade é que o estudo das matérias atinentes à tributação do patrimônio, inexplicavelmente, é substancialmente mais reduzido quando comparado com a tributação do rendimento ou do consumo.

A tributação do patrimônio é um dos pilares do sistema fiscal de grande parte dos ordenamentos jurídicos. São os impostos sobre o patrimônio que, não raras vezes, determinam a decisão de adquirir ou não adquirir, construir ou não construir e investir ou não investir. Daí que, relações cadastrais atualizadas, coerência jurídica na tributação, jurisprudência uniformizada e longevidade normativa das leis fiscais são indispensáveis à eficiência fiscal do Estado, bem como à segurança jurídica exigível. Se assim não for, este será um dos sinais de falência do Estado na medida em que manifesta um risco de incumprimento das suas incumbências prioritárias.

A presente dissertação justifica-se pela necessidade de preencher uma lacuna existente no estudo da matéria da *tributação das aquisições originárias*. Em nossa opinião, a realização de um estudo sistemático e empírico assume uma particular relevância na medida em que todos os dias a Administração Tributária é confrontada com declarações de sujeitos passivos que realizam aquisições de bens imóveis por *usucapião* e *acesão industrial imobiliária* e as divergências sobre o enquadramento da emergente relação jurídica de imposto continua a ser causa de litigiosidade. O que, *per si*, fundamenta a manifesta atualidade do problema.

III. Sequência Expositiva

A dissertação está estruturalmente dividida em duas partes. As partes, ainda que estruturalmente autónomas, estão conexas entre si. Na primeira parte – dividida em dois capítulos –, com uma componente marcadamente mais teórica, propomo-nos realizar uma abordagem de conceitos, institutos e princípios de Direito Privado e Direito Público:

- i) Uma aproximação a alguns conceitos operativos provenientes do Direito Privado e do Direito Fiscal;
- ii) Uma aproximação à tipologia das aquisições originárias – nomeadamente, a *usucapião* e a *accessão industrial imobiliária*;
- iii) Um enquadramento jurídico-constitucional da tributação do património;
- iv) Um enquadramento do sistema fiscal da tributação património – nomeadamente, do IS e do IMT;

Na segunda parte – dividida, também, em dois capítulos – com uma componente marcadamente mais dinâmica, propomo-nos analisar a relação jurídica de imposto decorrente dos institutos jurídicos *usucapião* e *accessão industrial imobiliária*, enquanto factos tributários:

- i) Os factos tributários e as inerentes teses de constituição;
- ii) A determinação do valor tributável;
- iii) As isenções;
- iv) A liquidação, as taxas e o cumprimento da obrigação do imposto;
- v) A fiscalização e o poder sancionatório;

Com a sequência expositiva *supra* descrita, não obstante a complexidade de alguns aspetos, cremos ser possível uma compreensão da tributação de dois institutos jurídicos pouco abordados na nossa doutrina e jurisprudência. É a partir dela que desenvolveremos a nossa dissertação.

IV. Linguística

A presente dissertação de mestrado foi escrita segundo o novo acordo ortográfico, sem prejuízo das citações da doutrina e da jurisprudência escritas ao abrigo das antigas normas.

PARTE I
A TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES ORIGINÁRIAS:
BREVE ENQUADRAMENTO

CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL E INSTITUCIONAL

1. Aproximação a Alguns Conceitos Operativos Provenientes do *Direito Civil*, do *Direito dos Registos e Notariado* e do *Direito Fiscal*

1.1. Breve Enquadramento

Antes de qualquer outra abordagem, importa realizar uma aproximação a alguns conceitos jurídicos relacionados com a tributação das *aquisições originárias* de bens imóveis, nomeadamente, a conceitos como *prédio*, *aquisição* e *justificação*, oriundos do Direito civil.

Esta abordagem aos conceitos jurídicos de natureza eminentemente *civil* ou *privatística* justifica-se pelo seu reflexo na interpretação das normas de Direito Fiscal, nomeadamente, nas normas de incidência, na delimitação dos factos tributários, na contagem dos prazos de caducidade ou na determinação da base tributável e das taxas aplicáveis. Verifica-se uma relação de subsidiariedade de conceitos característico de Direito civil que está especialmente evidenciada no domínio da tributação do património. O reflexo dos conceitos de Direito civil no Direito Fiscal resulta da previsão normativo-interpretativa da LGT que estabelece que “[s]empre que, nas normas fiscais, se

empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.” – cfr. n.º 2.º do art.º 11.º da LGT¹. Por conseguinte, salvo nos casos em que as normas fiscais atribuam aos conceitos jurídicos um sentido próprio, adaptando-os ou transformando-os, à sua interpretação são aplicáveis os critérios gerais ou tradicionais previstos no art.º 9.º do CC². Daí que não deixemos de concordar com ALBERTO XAVIER: “Importa porém sublinhar neste contexto que muitas vezes a preocupação de ajustar a realidade tradicional de um conceito à perspectiva do Direito Fiscal, não é tarefa que a lei tenha delegado no interprete, antes ela se arroga directamente esse poder de adaptação ou transformação”³.

A relação de subsidiariedade com o CC na interpretação dos conceitos característicos do Direito civil evidenciada pela LGT justifica-se, por um lado, pela preservação da integridade dos conceitos e, por outro, pela harmonização da ordem jurídica tributária

¹ “A opinião dominante entre a doutrina moderna é a de que a interpretação da lei fiscal não reveste qualquer especificidade, bastando-se com os critérios tradicionais que entre nós figuram no artigo 9.º do Código Civil.” SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 307. “A respeito da interpretação das normas jurídicas fiscais, é de afirmar a rejeição das teorias específicas que neste domínio têm sido propostas, como as da interpretação literal, a da interpretação económica ou da interpretação funcional. Por isso, é de seguir a orientação no sentido de que as normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas. Uma orientação que não obsta a que a substância económica dos factos tributários seja tida em conta, naturalmente apenas na exacta medida em que a teoria da interpretação a convoque.” CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 205. “O direito tributário socorre-se usualmente de determinados conceitos jurídicos definidos noutros ramos do direito, não só do direito administrativo, mas também do direito civil. Veja-se que a utilização de conceitos de direito civil é frequente, sobretudo ao nível da tributação do património. A delimitação dos casos de sujeição a imposto impõe a integração através de determinados conceitos jurídicos amplamente regulamentados pelo código civil, como o conceito de propriedade, de doação, de prédio, entre muitos outros.” JOSÉ MARIA CARDOSO PIRES e AAVV, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 93.

² O Legislador – cfr. n.º 1.º do art.º 9.º do CC *ex vi* al. d) do art.º 2.º da LGT –, *lato sensu*, impõe a reconstrução do pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico e, por um lado, considerando as circunstâncias em que a Lei foi elaborada e, por outro, as condições específicas de tempo em que é aplicada. Parece significar que o Legislador pretende a aplicação harmonizada dos conceitos constantes nas normas jurídicas, sem prejuízo do respetivo enquadramento, como forma de afastar incoerências sistemáticas na interpretação das normas jurídicas nos vários ramos de Direito.

³ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Almedina, Coimbra, 1981, p. 181.

como meio de coesão do ordenamento jurídico no seu todo⁴. Assim, a interpretação harmonizada de tais conceitos será derogada, por um lado, quando expressamente rejeitada pela norma jurídica tributária ou, por outro, quando tal seja incompatível com os princípios de Direito Fiscal⁵.

1.2. O Conceito de «Prédio»

“São coisas imóveis: [O]s prédios rústicos e urbanos” – cfr. al. a) do n.º 1.º do art.º 204.º do CC. Deixando de parte a velha discussão doutrinária sobre o carácter taxativo ou meramente exemplificativo do teor do n.º 1.º do art.º 204.º do CC, a natureza imóvel dos *prédios*, bem como dos *direitos inerentes aos imóveis* e das *partes integrantes*, são doutrinária e jurisprudencialmente indiscutíveis – cfr. al. d) e e) do n.º 1.º do art.º 204.º do CC⁶. Quanto às *partes integrantes*, são imóveis as coisas originariamente móveis

⁴ JOSÉ MARIA CARDOSO PIRES e AAVV, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 93. “[N]a interpretação dos conceitos dos factos tributários contidos na norma de incidência, além do enquadramento na «unidade do sistema jurídico», o recurso às circunstâncias em que a lei foi elaborada e às condições específicas do tempo em que é aplicada, deve visar as circunstâncias e as condições da vida colectiva que nela determinam e distribuem o dever ético-social de contribuir, quer em relação ao tempo da criação da lei quer ao tempo da sua aplicação.”; VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 548. “Do ponto de vista metodológico, procurar que os conceitos jurídicos possam ter o mesmo sentido nos diversos campos do Direito é esquecer que os conceitos jurídicos são construídos com um «tecido normativo», exprimem valorações jurídicas próprias, têm funções ordenadoras e, por isso, o seu significado é relacional, dependendo do contexto em que estão inseridos. [P]or isso, o legislador fiscal procura utilizar conceitos formulados de forma mais ampla” SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 142.

⁵ SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1998, p. 10.

⁶ A doutrina dominante defende o carácter taxativo do elenco previsto no n.º 1.º do art.º 204.º do CC. “Porém, a circunstância de o Código enumerar as coisas imóveis permite considerar que se trata duma enumeração taxativa: são imóveis apenas as coisas indicadas no art. 204.º, n.º 1, e, as restantes, móveis.”; SANTOS JUSTO, *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 123. “Parece-nos que este sistema só apresenta um mínimo de consistência se considerarmos a enumeração do art. 204.º *taxativa* e não enumerativa ou exemplificativa”; CASTRO MENDES, *Teoria Geral do Direito Civil – Vol. I*, AAFDL, Lisboa, 1995, p. 588. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil I*, 6.ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2012, p. 686. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado Volume. I (Artigos 1.º a 761.º)*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 194.

Diversamente, JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Código Civil Anotado Volume I – Parte Geral (artigos 1.º a 396.º)*, Quid Juris, Lisboa, 2011, p. 240, considera que a situação física da coisa é o critério premente na determinação da natureza da coisa: “São coisa imóveis as que estão *naturalmente* imobilizadas. O que

integrantes do *prédio*, desde que *materialmente ligadas com carácter de permanência* – cfr. n.º 3.º do art.º 204.º do CC⁷. À *contrario sensu* – cfr. n.º 1.º do art.º 205.º do CC – são móveis todas as coisas não compreendidas no conceito de coisa imóvel⁸.

A classificação das coisas como móveis ou imóveis, no plano das relações jurídicas de *Direito Privado* e de *Direito Público*, justifica-se pela necessidade de enquadramento adequado das situações jurídicas que, consoante a natureza da coisa, pode ser objeto de diferentes formas de tutela. A classificação das coisas releva, entre outros, *v.g.*, na qualificação de negócios jurídicos – cfr. art.º 1023.º do CC –, na constituição de *Direitos Reais* – cfr. art.º 1296.º e 1299.º do CC –, na determinação dos atos sujeitos a registo predial – cfr. art.º 2.º do CRPredial –, no poder de disposição das coisas na constância do

significa que o critério da imobilização não é formal, mas material. Imóvel não são apenas as coisas enumeradas no n.º 1 deste artigo (como poderia retirar-se particularmente a partir de alguma ilação tirada *a contrario* sobre o n.º 1 do artigo 206.º), mas são antes todas aquelas que, pela sua própria *natureza*, estão ou devam estar imobilizadas para o efeito jurídico em consideração. Por exemplo, não cabe ao elenco deste artigo a fracção autónoma de um edifício constituído em propriedade horizontal, pois esta não é um prédio urbano (n.º 2) mas sim parte dele. Apesar disso, não deixa de ser imóvel.”

⁷ “A classificação de um bem como integrante de um prédio pressupõe a verificação cumulativa de dois pressupostos. Por um lado, a ligação material, significando esta uma ligação *física* entre o prédio e a parte integrante considerada (a qual deverá estar fixada, presa ou unida ao prédio); por outro, essa ligação material deverá ter carácter de permanência, ou seja, deverá traduzir-se numa *ligação funcional* entre a coisa móvel e o edifício onde ela se encontra, no sentido de que a integração desse bem no edifício há-de ser necessária para a *própria finalidade do edifício em si*”; CARDOSO GUEDES, *Nótulas sobre noção de partes integrantes* in AAVV, *Estudos Dedicados ao Prof. Doutor Luís Alberto Carvalho Fernandes*, Vol. I, Universidade Católica, Lisboa, 2011, p. 184. “A lei civil exige uma incorporação no solo: [à] coisa originariamente móvel, que for incorporada no solo (ou a outra coisa já no solo incorporada) comunica-se a imobilidade própria do solo.”; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito Civil – Reais*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 165. “[P]ressuposto essencial da classificação como coisa imóvel a incorporação no solo de qualquer edifício ou construção, sendo certo que a base da distinção entre coisas móveis e imóveis é a circunstância de poderem ou não ser transportadas de um para outro lugar sem se deteriorarem; [A] incorporação no solo supõe uma ligação material por meio de alicerces ou colunas”; Ac. do STJ, de 5 de Fevereiro de 1969, disponível no BMJ, n.º 192, p. 242.

⁸ “O legislador não formula o conceito de coisas imóveis e móveis. Limita-se a fazer, no artigo 204.º, uma enumeração das coisas que engloba na primeira categoria, considerando móveis, por contraposição ou por via negativa, todas as demais (art. 205.º).”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... VOL. I, ob. cit.*, p. 194. “[O] CCiv não define as coisas móveis e limita-se a dizer que são móveis todas as coisas que não pertencem à categoria das coisas imóveis (art. 205, n.º 1).”; HEINRICH EWALD HORSTER, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Almedina, Coimbra, 1992, p. 183.

matrimónio – al. a) do n.º 1.º do art.º 1682.º-A do CC. Dito de outro modo, a classificação jurídica das coisas como móveis ou imóveis, justifica-se fundamentalmente pela sua utilidade *económico-social*: por um lado, delimita com segurança jurídica suficiente a incidência de *Direitos Reais* – v.g. através da publicidade da situação jurídica dos prédios no registo predial; por outro, pelas obrigações inerentes que impendem sobre os titulares dos direitos – v.g. a conservação das coisas e a delimitação das obrigações tributárias. Daí o princípio geral estabelecido no art.º 1.º do CRPredial: “O registo predial destina-se essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário”.

Os *prédios*, enquanto categorias de coisas imóveis, podem ser classificados, para efeitos de *Direito civil*, como *prédios rústicos* ou *prédios urbanos*: “[e]ntende-se por prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro” – cfr. n.º 2.º do art.º 204.º do CC. Embora o CC não defina ou tipifique quaisquer critérios objetivos de classificação dos prédios como rústico ou urbanos, a jurisprudência dos tribunais superiores – nomeadamente, do STJ – tem manifestado um entendimento “harmonizado” sobre a matéria: “A distinção assenta, pois, numa avaliação casuística, tendo subjacente um critério de destinação ou afectação económica”⁹.

O conceito de prédio proveniente do Direito civil não se confunde com o conceito de prédio tipificado no Direito Fiscal; não há um efetivo nexo de correspondência entre si. Observam SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, a respeito do conceito fiscal de prédio, previsto no art.º 2.º do CIMI, que, “[a]fastando-se da noção civilista, este artigo estabelece um conceito fiscal de prédio especificamente relevante para a determinação da incidência do IMI mais amplo do que o constante do artigo 204.º do Código Civil”¹⁰. O conceito fiscal de prédio previsto no art.º 2.º do CIMI – extensível aos

⁹ Ac. do STJ, de 28 de Fevereiro de 2008, pelo relator Conselheiro FONSECA RAMOS, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁰ SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo. Anotados e Comentados*, Engifisco, Lisboa, 2005, p. 101. “Note-se que, para efeitos civis (art. 204.º CC), os prédios rústicos e urbanos fazem parte de um grupo de bens mais alargado, o das «coisas imóveis», pelo que se conclui que, o IMI, ao atribuir carácter de prédio a realidades que, civilmente, o não possuem [e]xtravasa o âmbito da noção civil de prédio.”; ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO

demais impostos sobre o património¹¹ – gira, fundamentalmente, em torno de três elementos essenciais e cumulativos: o físico, o jurídico e o económico¹². A inobservância de uma destas três dimensões desconsidera fiscalmente coisa como prédio – v.g., vejamos os baldios e os prédios sem utilidade económica. Procurando contornar situações de abuso, o legislador assimilou realidades materiais ou de facto ao conceito de prédio; veja-se, v.g., o caso das edificações ou construções, ainda que móveis por natureza – sem ligação material, presa ou unida ao solo –, quando assentes no mesmo local por um período superior a um ano e afetas a fins não transitórios, ou seja, com carácter de permanência – cfr. n.º 2.º e 3.º do art.º 2.º do CIMI. Na prática, o conceito fiscal de prédio, mais amplo que o do Direito civil, ficciona outras realidades jurídicas que, não sendo prédios, são fiscalmente tributadas como tal. A tipificação do conceito fiscal de *prédio* é particularmente relevante para efeitos de determinação do alcance ou incidência do IMT nas aquisições por meio de *acessão industrial imobiliária*.

JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 28.

¹¹ Os n.º 2.º do art.º 1.º do CIMT e o n.º 6.º do art.º 1.º do CIS definem, respetivamente, que para efeitos de IMT e IS o conceito de prédio é o definido no CIMI.

¹² “[O] conceito fiscal de prédio implica, fundamentalmente, três elementos para que uma dada realidade seja considerada como tal: o físico, ou seja, tem de haver uma fração de território, abrangendo as águas, plantações e construções; o jurídico, ou seja, tal fração de território tem de fazer parte do património de uma pessoa singular ou coletiva (o que afasta, por exemplo e em princípio, os baldios) e, finalmente, o elemento económico, ou seja, de que em circunstâncias normais a fração de território tenha valor económico.”; VASCO VALDEZ, *O Conceito de Prédio para Efeitos de Tributação em sede de IMI in AAVV, Taxas, IVA e IMI*, Coleção Formação Contínua, CEJ, Lisboa, 2016, p. 41, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_IMI_IVA_2016.pdf. A este respeito, também, ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 27 e SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos...*, *ob. cit.*, p. 101. “Os terrenos que, em condições normais, não tenham qualquer utilidade, quer por serem inacessíveis ou por não serem susceptíveis de qualquer utilização produtiva, lúdica ou de outra natureza, em condições normais”; NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 21. “[P]ara efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis, estaremos perante a realidade jurídica "prédio" quando se mostrem simultaneamente existentes os três elementos: físico, jurídico e económico constantes do art. 2º do CIMI. [O] elemento económico traduz-se na necessidade de a fracção de território em causa possuir, por si só, valor económico, distinto do valor das coisas (dos materiais que o compõem), o que não acontece com cada aerogerador integrante de um parque eólico.”; Ac. do STA, de 7 de Junho de 2017, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt.

Outro problema, em nossa opinião, é a aparente assimilação dos conceitos de imóvel e prédio decorrente de alguma confusão terminológica tipificada nas normas fiscais. Note-se, v.g., que o IMI é um imposto que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos – cfr. art.º 1.º do CIMI; terminologia diferente adotam o IS e o IMT, incidem *sobre bens imóveis* que sejam objeto de transmissão – cfr., respetivamente, al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS e al. a do n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT. Ainda que não seja nosso objetivo estudar a problemática conceptual dos conceitos de *imóvel* e *prédio* para efeitos fiscais, das divergências conceptuais podem resultar algumas reservas sobre a conformidade constitucional, nomeadamente, por desenquadramento do princípio da legalidade tributária e da segurança jurídica; da incoerência terminológica do legislador, em interpretações mais restritivas, poder-se-á suscitar dúvidas sobre a incidência do imposto sobre factos tributários. Por questões de simplicidade técnica no estudo do nosso problema atribuímos significados sinónimos aos conceitos.

Por último, apenas como breve referência, para efeitos de Direito Fiscal, os *prédios* podem ser classificados como *prédios rústicos*, *urbanos* ou *mistos*. Esta distinção assenta essencialmente em critérios materiais de afetação ou destinação – ou seja, em larga medida, do fim económico a que estão adstritos. A distinção como prédio rústico ou urbano não assume particular relevância para o problema em estudo. A distinção, assente em critérios de afetação ou destinação, revela-se particularmente relevante para efeitos de determinação do VPT – decorrente do princípio da universalidade – e para determinação das taxas aplicáveis, ora pela titularidade de património imobiliário – sujeito a IMI –, ora pela aquisição de bens imóveis – sujeita a IS e IMT. Por conseguinte, classificam-se como:

- i) *Prédios Rústicos*: São terrenos que se situem fora de aglomerados urbanos e estejam afetos ou, pelo menos, tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas; também são rústicos quando se situem fora de aglomerados urbanos quando não tenham essa afetação ou destino e não tenham edificações ou construções ou, existindo, sejam de carácter acessório, não tenham autonomia económica e sejam de reduzido valor – cfr. n.º 1.º do art.º 3.º do CIMI; são, ainda, rústicos quando se situem dentro de aglomerados urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter

utilização geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas e estejam a ter, de facto, esta afetação – cfr. n.º 2.º do art.º 3.º do CIMI.

ii) *Prédios Urbanos*: São aqueles que não devam ser classificados como rústicos – cfr. art.º 4.º do CIMI – dividindo-se, por sua vez, em habitacionais, comerciais, industriais, serviços, terrenos para construção e outros – cfr. n.º 1.º do art.º 6.º do CIMI;

iii) *Prédios mistos*: São compostos por partes rústicas e urbanas, sem que nenhuma das partes possa classificar-se como parte principal – cfr. art.º 5.º do CIMI.

1.3. O Conceito de «Aquisição»

A aquisição de direitos reais é a manifestação de um estatuto jurídico sobre coisas corpóreas, reconhecida pela Ordem Jurídica, quando verificadas determinadas situações de facto especificadas na lei e da qual se produzem efeitos jurídicos a favor do seu beneficiário. Por configurarem situações jurídicas distintas, a manifestação de direitos sobre coisas corpóreas pode levar à produção de dois tipos de efeitos jurídicos distintos: à *aquisição da posse* e/ou da *aquisição da propriedade*. A aquisição da *posse* ou da *propriedade* vai depender, entre outros, da natureza da coisa, da materialidade dos atos, do título em que são exercidos ou do lapso de tempo em que os atos são praticados. Por conseguinte, a aproximação ao conceito de *aquisição*, segundo a conceção das normas de Direito civil, reveste uma especial importância no domínio das *aquisições originárias*: enquanto a aquisição do *direito de propriedade ou figuras parcelares* de imóveis – como *infra* será abordado – é objeto de tributação em IMT e/ou IS, a *aquisição da posse* de imóveis – ressalvados os casos em que o legislador ficciona-a como uma *transmissão*, cfr. n.º 2.º e 3.º do art.º 2.º do CIMT –, não tendo enquadramento jurídico nas normas de incidência dos mesmo impostos, é tão só suscetível de levar à constituição do *direito de propriedade ou figuras parcelares* – não constituindo, portanto, uma relação jurídica de imposto.

Com a constituição do *direito de propriedade ou figuras parcelares* nasce a obrigação tributária. Importa, no entanto, não perder de vista – como analisaremos *infra*¹³ – que nem sempre se verifica um efetivo nexo de correspondência entre o facto jurídico de Direito civil e de Direito Fiscal. Daí que, compreender o enquadramento jurídico da tributação das *aquisições originárias* depende, por um lado, da compreensão das normas

¹³ Vide 7. e 12.

fiscais e, por outro, dos efeitos jurídicos das normas de Direito civil – considerando a relação de subsidiariedade do CC expressa na al. d) do art.º 2.º da LGT.

“O direito de propriedade adquire-se por contrato, sucessão por morte, usucapião, ocupação, acessão e nos demais modos previstos na lei” – cfr. art.º 1316.º do CC¹⁴. Observam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, que o artigo não faz a distinção clássica entre os modos de adquirir de *aquisição originária* e de *aquisição derivada* da propriedade, deixando para a doutrina essa classificação¹⁵. Trata-se de um artigo que prevê uma multiplicidade de atos e factos, sem um traço comum que lhes confira identidade, suscetíveis de constituir o direito de propriedade, reconhecendo ao adquirente – na medida em que atos de publicidade lhe confirmam eficácia *erga omnes* – o gozo de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas – cfr. art.º 1305.º do CC. A aquisição do direito de propriedade ou de figuras parcelares é o ato ou facto operativo, reconhecido pela Ordem Jurídica, utilizado pelo sujeito legitimado que lhe permita reivindicar ou publicitar o direito correspondente. A *aquisição (lato sensu)* pode ser exercida: por *transmissão* pelo titular do direito sobre o imóvel para um novo titular; por *aquisição (stricto sensu)* quando o reconhecimento desse direito não esteja dependente de um titular anterior. Por isso, em nossa opinião, verifica-se indispensável compreender os *modos de aquisição* da propriedade, por um lado, pelo

¹⁴ “A enumeração do artigo é exemplificativa, como resulta da sua parte final. Há muitos outros casos ou modos de aquisição da propriedade”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado Volume III (Artigos 1251.º a 1575.º)*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 120.

¹⁵ “O artigo não faz a distinção clássica entre modos de aquisição originária e de aquisição derivada da propriedade, como foi feita para a posse (cfr. art. 1263.º, alíns. a) e b)), fundada na falta ou na existência de uma transmissão operada pelo anterior proprietário. Deixou-se para a doutrina essa classificação, hoje muito discutida e possivelmente em crise, mas da qual ainda resultam consequências importantes, por exemplo, em matéria de prova da propriedade nas acções de reivindicação”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 121. “A aquisição da posse pode revestir as duas modalidades mais importantes deste fenómeno das vicissitudes dos direitos subjectivos, ou seja, originária e derivada. Por estas duas modalidades se repartem os casos de aquisição enumerados no art.º 1293.º que, contudo, não esgota a matéria. Assim, são formas de aquisição originária o *apossamento* (art.º 1263.º, al. a)) e a *inversão do título* da posse (art.º 1269.º, al. d)); há aquisição derivada na *tradição* (art.º 1263.º, al. b)), no *constituto possessório* (art.º 1263.º, al. c)) e na *sucessão* (regulada no art.º 1255.º).”; CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, Quid Juris, Lisboa, 1996, p. 259.

funcionamento dos institutos jurídicos e, por outro, pela influência que exercem nas relações jurídicas de imposto:

i) *Aquisições Derivadas*: Subscrevendo a argumentação deduzida por SANTOS JUSTO, “[a] aquisição derivada caracteriza-se pela transferência da posse do anterior para o novo possuidor. Por isso, além do negócio jurídico, é também necessária a existência dos elementos material (*corpus*) e o intencional (*animus*)”¹⁶. A aquisição da propriedade depende da realização de um negócio jurídico genérico de transmissão *inter vivos* ou *mortis causa*. Contrariamente ao que sucede nas *aquisições originárias*, nas *aquisições derivadas*, “[h]á uma actividade exterior que se traduz nos actos de entregar e receber; na tradição simbólica, tudo se passa a nível da comunicação humana, sem directa interferência no controlo material da coisa”¹⁷. Daí que, verificando-se a *traditio*, material ou simbólica, efetuada pelo anterior possuidor – cfr. al. b) do art.º 1263.º do CC –, “[o] acto material que integra o *corpus* não tem de revestir necessariamente a mesma intensidade exigida na aquisição originária”¹⁸. São exemplos de *aquisições derivadas* a *compra e venda* – cfr. art.º 874.º e ss do CC –, a *doação* – cfr. art.º 940.º e ss do CC – ou a *sucessão por morte* – cfr. art.º 2024.º e ss do CC.

¹⁶SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 190. “A aquisição derivada da posse é dominada pelo mesmo princípio que domina a aquisição unilateral. Donde, aquela forma de aquisição só existir quando o adquirente obtiver a possibilidade de exercer um direito possessório sobre o objecto, acompanhado de um título por virtude do qual a relação material seja uma relação interessada. Não basta, por isso, em regra, mesmo na aquisição derivada, só o acto jurídico que importará a transferência do direito susceptível de posse; exige-se o estabelecimento da relação material.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse. Estudo de Direito civil Português*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1996, p. 202. “[L]a ADQUISICIÓN DERIVATIVA tiene lugar cuando el titular cede o transmite su derecho real (propiedad o cualquier outro, siempre que sea trasmisible. [E]l nuevo titular ocupa la posición des anterior y, por consiguiente, el contenido y extensión de su derecho se mantiene en las mismas condiciones en que lo ostentaba el anterior titular.”; CARLOS LASARTE, *Curso de Derecho Civil Patrimonial, Introducción al Derecho*, Editorial Tecnos, Madrid, 2014, p. 218.

¹⁷ MENEZES CORDEIRO, *A Posse: Perspetivas Dogmáticas Actuais*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 107.

¹⁸ SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 190. “O acto há-de ter, sobretudo na posse de coisa que era possuída por outrem, a máxima energia, já que além de criar uma posse tem de destruir também uma posse antiga.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse...*, *ob. cit.*, p. 179.

ii) *Aquisições Originárias*: Nestas, “[o] novo titular recebe o seu direito independentemente do titular antigo”¹⁹. Daí que, “[d]ecorre dum relação de facto entre o adquirente-possuidor e a coisa, sem a intervenção do antigo possuidor; por isso, a posse do adquirente não está dependente nem quanto à existência nem quanto à extensão da posse anterior. Trata-se dum poder *ex novo*”²⁰. A argumentação, respetivamente, de OLIVEIRA ASCENSÃO e SANTOS JUSTO quanto à classificação dos modos de adquirir a propriedade é maioritariamente aceite na doutrina e na jurisprudência, não se afigurando incorreto afirmá-las como incontroversas – obviamente, sem prejuízo de opiniões divergentes²¹. O Código Civil estipula várias formas de *aquisições originárias*: a *ocupação* – cfr. art.º 1318.º do CC –, a *usucapião* – cfr. art.º 1287.º do CC – e a *acesão* – cfr. art.º 1325.º do CC –, natural – cfr. art.º 1327.º e ss do CC – ou industrial, esta, *mobiliária* ou *imobiliária* – cfr., respetivamente, art.º 1333.º e ss e 1339.º e ss do CC.

A interpretação do conceito de *aquisição* no Direito Fiscal é suscetível de controvérsia. Os institutos jurídicos *usucapião* e *acesão* são modos de adquirir a direitos reais que não se confundem com atos translativos desse mesmo direito. Numa rápida consulta às normas fiscais inerentes à tributação do património – nomeadamente, do CIS e do CIMA – constata-se imediatamente que utilizam um conceito operativo juridicamente incompatível com a natureza das *aquisições originárias*. Da leitura das normas do IS e do IMT ressalta a utilização equivocada do conceito de *transmissão* – cfr., v.g., n.º 3.º do art.º 1.º, al. e) do art.º 6.º do CIS e n.º 1.º do art.º 1.º, n.º 1.º do art.º 2.º e n.º 2.º do art.º 5.º do CIMA –, bem como do conceito de *aquisição* – cfr., v.g., al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS, Verba 1 da TGIS e art.º 9.º e n.º 1.º do art.º 17.º do CIMA.

¹⁹ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 300. “Se habla de ADQUISICIÓN ORIGINÁRIA cuando la titularidade dominical (o de culaquier outro derecho) se obtiene com independencia del derecho del titular anterior”; CARLOS LASARTE, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 218.

²⁰ SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 190.

²¹ “[S]e a existência de uma titularidade anterior ou a existência de um direito na titularidade de outrem constituir pressuposto da aquisição, esta será derivada. Translativa, no primeiro caso; constitutiva, no segundo (esta última ainda se considera, na verdade, um caso de aquisição derivada pois o direito adquirido, sendo *novo*, não pode surgir independentemente de outro direito. Por exclusão de partes, quando tal não suceda, a aquisição será originária.”; JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Código...*, *ob. cit.*, p. 148.

Aparentemente, o legislador, utiliza-os de forma indiscriminada ou incoerente: ora com significados sinónimos, ora com significados distintos. Objetivamente, o conceito de *transmissão* é característico das *aquisições derivadas* – ou seja, decorrente de atos translativos; por outro lado, o conceito de *aquisição originária* é uma classificação doutrinária decorrente da constituição de direito *ex novo*. Configurando o conceito de *transmissão* previsto nas normas tributárias como um conceito mais restrito do conceito de *aquisição (lato sensu)*, por coerência, tal poderia significar a exclusão da incidência prevista nas normas tributárias das aquisições por *usucapião* e *acessão*.

Desta confusão terminológica tipificada pelo legislador, exige-se, portanto, uma interpretação ponderada, motivada por exigências de *igualdade material* – nomeadamente, na prevenção da fraude e evasão fiscais – sem perder de vista os *princípios da legalidade tributárias* e da *segurança jurídica*.

No que diz respeito à *usucapião*, em jeito de antecipação – e sem prejuízo de uma abordagem mais cuidada *infra* – o legislador tipificou na al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS uma *ficção legal*: equiparou fiscalmente a *usucapião* a uma *transmissão gratuita*. Ainda que juridicamente a *usucapião* não se confunda com um ato de *transmissão* na sua essência o legislador tipificou um tratamento fiscal uniforme dos institutos – ou seja, trata aquela como desta se tratasse. Ora, por conseguinte, é irrelevante a natureza originária da *usucapião* quando confrontada com o conceito de *transmissão* tipificado na norma de incidência do CIS.

Mais difícil é a compatibilização da *acessão* com o conceito de *transmissão* previsto nas normas de incidência geral e de incidência objetiva previstas, respetivamente, nos art.º 1.º, n.º 1.º do art.º 2.º e n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT. Não obstante as divergências conceptuais, a verdade é que o legislador pretendeu inequivocamente sujeitar a IMT as aquisições por *acessão* – cfr. al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT. Até porque, parece-nos que no confronto normativo será de aplicar o princípio geral de Direito: *lex specialis derogat legi generali*. Ainda assim, em nossa opinião, colocar a *acessão* fora da norma de incidência do IMT configuraria uma interpretação demasiado restritiva que não traduziria, de todo, o pensamento do legislador. Admitindo-se tal cenário, para além de manifestamente injusto – e, possivelmente, contrário à *igualdade material* –, sempre suscitar-se-iam algumas reservas do ponto de vista da conformidade constitucional, nomeadamente, por desenquadramento do princípio da legalidade tributária e da segurança jurídica. A este respeito, numa das raras abordagens a este aspeto operativo da relação jurídica de imposto, a Administração Tributária, ainda que na vigência do

CIMSSD, veio defender *que para efeitos fiscais o significado do termo aquisição é o mesmo que o de transmissão*²²; no âmbito do problema em estudo adotamos a mesma interpretação.

1.4. O Conceito de «Justificação»

Motivado pela necessidade de segurança jurídica, o CRPredial estabelece o princípio do trato sucessivo no registo predial: “O registo definitivo de aquisição de direitos depende da prévia inscrição dos bens em nome de quem os transmite, quando o documento comprovativo do direito do transmitente não tiver sido apresentado perante o serviço de registo” – cfr. n.º 2.º do art.º 34 do CRPredial.

Como referem FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, “[c]om esta medida o legislador procurou legitimar a titulação dos actos e o seu registo, dando mais segurança ao comércio jurídico, na medida em que os bens imóveis só com intervenção do proprietário inscrito podem ser alienados ou onerados”²³. O

²² “Dado que para efeitos fiscais, nomeadamente de sisa, o significado do termo «aquisição» é o mesmo que o de «transmissão», os imóveis objecto do contrato de cisão-fusão, beneficiam de isenção de sisa, nos termos do art. 11º. Nº 3, do Código de 1958, desde que se verifiquem os condicionalismos no art. 13º-A do mesmo diploma.”; Despacho do Subdiretor-Geral, de 9 de Julho de 1980, proferido no processo n.º 15/15, disponível em <https://inforfisco.pwc.com>. “O termo «transmissão» empregado neste preceito refere-se à forma de aquisição denominada de «derivada», que se distingue da «aquisição originária» nos seguintes pontos: «À aquisição que é contemporânea da criação do direito na sua objectividade, chama-se aquisição originária». [R]efira-se, entretanto, que no caso do n.º 4 do art. 8.º do Código – «aquisição por acessão» –, se está em presença de uma aquisição originária sujeita a sisa.”; ALBANO ALVES MOREIRA, *Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações (Comentado e Anotado)*, 3.ª Edição, Livraria Petrony, Lisboa, 1976, p. 24.

²³ FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, *Manual de Direito Notarial*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005, p. 337. “[V]isa a *continuidade* do registo, garantindo a quem possui uma inscrição de aquisição ou reconhecimento do direito susceptível de ser transmitido, ou de mera posse que não possa, à sua revelia, ser lavrada uma nova inscrição definitiva sobre o prédio.”; MOUTEIRA GUERREIRO, *Noções de Direito Registral (Predial e Comercial)*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, 78. “O registo predial obedece ao princípio do trato sucessivo (art. 34º CRP), o qual estabelece que o registo deve instituir uma cadeia ininterrupta de transmissões ou onerações do bem, ou tendo assim as inscrições contínuas entre si e não podendo fazer-se qualquer inscrição a favor de um adquirente do bem, sem que exista uma inscrição prévia a favor do transmitente. Em consequência do trato sucessivo, a consulta do registo permite apurar não apenas os actuais, mas também todos os anteriores titulares de inscrição relativamente ao prédio.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos Reais*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 252. JOSÉ ALBERTO C. VIEIRA, *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, p.

princípio do trato sucessivo, na prática, estabelece que entre o titular inscrito no registo predial e entre aquele que reivindica o direito – e o pretende ver publicitado em consonância com os fins do registo predial, ou seja, com eficácia *erga omnes* – deve constar do registo toda a cadeia sequencial de transmissões²⁴. A inscrição sequencial da transmissão e titularidade dos direitos justifica-se pelo *princípio da segurança do comércio jurídico* – cfr. art.º 1.º do CRPredial – considerando a utilidade económico-social dos bens imóveis. O *princípio do trato sucessivo* assegura, em larga medida, que estes bens não são objeto de incidência de atos ilegítimos – v.g., a transmissão de propriedade ou a constituição de ónus e encargos –, bem como a identificação dos titulares de direitos e obrigações que lhe estão inerentes com a segurança jurídica que se exige – v.g., a obrigação de conservação e a responsabilidade civil pelo danos emergentes do imóvel ou a tributação da propriedade sobre o titular presuntivo do direito.

Não raras vezes, casos há em que os titulares de direitos reais de facto não figuram como titulares inscritos desses mesmos direitos no registo predial – ou seja, não veem publicitada a real situação jurídica dos bens, nos termos do art.º 1.º do CRPredial. Derivado de um número inimaginável de ocorrências possíveis, os titulares de facto de direitos reais não possuem título – ou título suficiente – que lhes permita reivindicar a inscrição do direito no registo predial e, por conseguinte, ver publicitada a situação jurídica de facto dos bens imóveis com todos os direitos e obrigações que lhes são inerentes. Em termos práticos, o titular do direito não tem qualquer forma de fazer corresponder a situação de facto com a situação registal²⁵.

278. JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Direitos Reais e Direito Registral Imobiliário*, 4.ª Edição, Quid Juris, Lisboa, 2009, p. 269.

²⁴ Excecionam-se os casos de registo de *aquisição com base em partilha* – cfr. n.º 3.º do art.º 34 do CRPredial.

²⁵ Até à entrada em vigor do atual CRPredial, aprovado pelo DL 224/84, de 6 de Julho, com as sucessivas alterações, a obrigatoriedade de registo prévia para transmitir o direito de propriedade apenas vigorava em alguns concelhos do país – pelo que não era obrigatório aos titulares de direitos reais proceder ao registo prévio quando pretendessem transmitir prédios. Após essa data, a obrigatoriedade alargou-se a todo o território nacional. Considerando que os titulares de direitos reais estavam desobrigados a proceder ao registo prévio para transmitir prédios na generalidade do território nacional, era frequente que muitos prédios objeto de transmissão – *inter vivos* ou *mortis causa* – estivessem omissos no registo predial ou neste figurasse como titular inscrito um antepossuidor. Daí que, em muitos casos, os atuais possuidores não disponham de título – ou título suficiente – que comprove o seu próprio direito ou o direito de outrem na cadeia de transmissões intermédias a partir do titular inscrito. “O registo predial tem por fim publicitar a

Como exceção ao princípio do trato sucessivo – verificando-se a impossibilidade de obter título que permita ao titular do direito estabelecer ou reatar o trato sucessivo –, o legislador estabeleceu a possibilidade – diga-se, a título excepcional – de suprir a falta ou insuficiência de título para regularização da situação registal: a *justificação*²⁶. Este procedimento, visa – em harmonia com as exigências materiais e probatórias estabelecidas no CC e no CRPredial – a obtenção de um novo título que permita estabelecer ou reatar o trato sucessivo²⁷.

A *justificação* para efeitos de inscrição do direito no registo predial não assume forma única podendo destinar-se a fins diferentes. Aliás, como *infra* será abordado, embora o

situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário. [O] princípio do trato sucessivo, previsto no artigo 34.º do Código do Registo Predial, não se aplica aos casos de aquisição originária de direitos.”; Ac. do TRC, de 3 de Novembro de 2009, pelo relator Desembargador ALBERTO RUÇO, disponível em www.dgsi.pt.

²⁶ “A **justificação** pode servir para quem se arroga a titularidade do direito obter o *registo prévio*, o *reatamento do trato sucessivo*, ou *estabelecimento de um novo trato*.”; MOUTEIRA GUERREIRO, *Noções...*, *ob. cit.*, p. 261. “Acontece, no entanto, que por vezes os interessados encontram dificuldades no registo, derivadas da falta ou insuficiência dos documentos normalmente necessários, ficando, desse modo, impossibilitados de demonstrar o seu direito e, conseqüentemente, de transmitir ou onerar os seus bens. Criou, assim, a lei uma providência de natureza excepcional, a justificação, destinada a possibilitar o estabelecimento do princípio do trato sucessivo (inscrição prévia e continuidade das inscrições).”; FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 338. “Em consequência do princípio do trato sucessivo, em caso de o mesmo ser interrompido, o adquirente do bem terá que proceder ao registo das inscrições intermédias, em ordem a obter o seu reatamento. No caso de tal não ser possível, por se tratar da primeira inscrição, por títulos relativos às inscrições intermédias se terem extraviado ou perdido, ou ainda por o registo ter por base a usucapião, o adquirente terá que proceder à justificação por escritura notarial ou no âmbito do processo de justificação previsto nos arts. 116º e ss. CRP.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 252.

²⁷ “Para tanto, poderá realizar – junto de um Cartório Notarial – uma escritura pública de justificação – cfr. art.º 89.º a 91.º do CN – ou, em alternativa, desencadear o *processo de justificação previsto no CRPredial* – cfr. art.º 116.º a 119.º do CRPredial. Para solucionar o problema da falta dos documentos comprovativos da aquisição – porque de todo nunca existiram, porque não se sabe onde se encontram ou porque se terão extraviado – colocou-se ao legislador o problema de procurar a melhor e mais expedita maneira de resolver a questão. A solução encontrada, com vista a suprir a falta desses documentos, consistiu precisamente na permissão (e divulgação) das justificações como um meio idóneo para o ingresso dos prédios no sistema registal e para o estabelecimento ou restabelecimento do trato sucessivo.”; MOUTEIRA GUERREIRO, *Temas de Registo e de Notariado*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 47, disponível em <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/bitstream/handle/11328/1214/Temas%20de%20Registos%20e%20de%20Notariado%20pdf.pdf?sequence=1>.

legislador não estabeleça fiscalmente distinções nos modos de *justificação* – optando, aparentemente, por uma solução harmonizada – há vicissitudes que não podem ser desconsideradas. Daí que se imponha uma abordagem distintiva:

- i) A *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* – cfr. n.º 1.º do art.º 116.º do CRPredial e art.º 89.º do CN – destina-se a titular o direito sobre prédio omissso no registo predial ou, se descrito, não haja titular inscrito – ou seja, obter título que permita estabelecer a primeira inscrição no registo predial a favor do justificante. Com o *estabelecimento do trato* o justificante que reivindica o direito obtém título que lhe permita desencadear o princípio do trato sucessivo, indispensável à operatividade das aquisições derivadas subsequentes²⁸.
- ii) A *justificação* para *reatamento de trato sucessivo* – cfr. n.º 2.º do art.º 116.º do CRPredial e art.º 90.º do CN – destina-se a suprir a falta ou insuficiência de título na cadeia sequencial de aquisições derivadas entre o titular inscrito e o justificante – enquanto possuidor “titulado”. A *justificação* para *reatamento de trato sucessivo*, em si mesma, não terá como finalidade a reivindicação de um direito *ex novo* mas tão só a reconstituição de toda a cadeia de aquisições derivadas subsequentes ao titular inscrito: tem como essência a continuidade do trato sucessivo inscrito no registo predial. Na impossibilidade da obtenção ou insuficiência de um ou de vários títulos intermédios que permitam

²⁸ “No **caso da primeira inscrição** a justificação consiste na declaração, feita pelo interessado, em que este se afirme, com exclusão de outrem, titular do direito que se arroga, especificando a causa da sua aquisição e referindo as razões que o impossibilitam de a comprovar pelos meios normais, devendo, quando for alegada a usucapião baseada em posse não titulada, ser mencionadas expressamente as *circunstâncias de facto* que determinam o início da posse bem como as que consubstanciam e caracterizam a posse geradora da usucapião.”; FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 340. MOUTEIRA GUERREIRO, *Noções...*, *ob. cit.*, p. 261. ISABEL PEREIRA MENDES, *Código do Registo Predial – Anotado e Comentado*, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 332. “A escritura de justificação notarial pode servir par suprir a falta do título necessário para a primeira inscrição no registo predial.”; Ac. do TRC, de 16 de Março de 2004, pelo relator Desembargador SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt. “[O] interessado que não disponha de documento para a prova do seu direito, pode obter a primeira inscrição através de escritura de justificação notarial, na qual invoque a usucapião como causa da aquisição (cfr artigos 1287.º do Código Civil e 116.º, n.º 1 do Código do Registo Predial.”; Parecer do IRN, proferido no processo n.º 1/11 R.P. 95-DST, disponível no BRN n.º 4/96.

reconstituir o trato sucessivo, pode aquele que reivindica o direito sobre o imóvel proceder à *justificação* para *reatamento de trato sucessivo* obtendo novo título que lhe permita restabelecer o presente trato – identificando todas as transmissões intermédias no registo predial. Tal não significa que as transmissões intermédias não hajam sido realizadas em conformidade com a lei; significa, tão só – considerando as vicissitudes históricas de inexigência de obrigatoriedade de registo – que não é possível assegurar junto do registo predial, com a segurança jurídica que se exige, que aquele que pretende ver reconhecido o direito com eficácia *erga omnes* está verdadeiramente legitimado para o efeito²⁹. Desta *justificação* dá-se continuidade, sem interrupção, do trato sucessivo desde o titular inscrito.

iii) Por último, a *justificação* para *estabelecimento de novo trato sucessivo* – cfr. n.º 3.º do art.º 116.º do CRPredial e art.º 91.º do CN – corresponde ao exercício potestativo do direito substantivo reivindicado pelo justificante – decorrente de algum dos modos de aquisição originária – interrompendo, necessariamente, o presente trato sucessivo. Por conseguinte, desta *justificação* estabelece-se um novo trato sucessivo, tornando-se ineficaz o direito do titular inscrito a montante do novo titular³⁰. Para *estabelecimento de novo trato sucessivo*, o n.º

²⁹ “[A] justificação para «reatamento do trato sucessivo» nos casos em que a sequência das aquisições derivadas, ou transmissões intermédias, desde o dono inscrito até ao actual, não tenha sido interrompida por abandono do proprietário e subsequente aquisição baseada em usucapião, mas se verifique a falta de algum título, por extravio, destruição ou outro motivo atendível”; ISABEL PEREIRA MENDES, *Código...*, *ob. cit.*, p. 333. FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 339. MOUTEIRA GUERREIRO, *Noções...*, *ob. cit.*, p. 261.

³⁰ “Justificação para «estabelecimento de novo trato sucessivo» nos casos em que a cadeia das aquisições derivadas haja sido interrompida por abandono do proprietário e se torne necessário invocar circunstâncias de que resulta a posse e consequentemente aquisição originária por outrem”; ISABEL PEREIRA MENDES, *Código...*, *ob. cit.*, p. 332. FERNANDO NETO FERREIRINHA e ZULMIRA NETO LINO DA SILVA, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 339. MOUTEIRA GUERREIRO, *Noções...*, *ob. cit.*, p. 262. “[O] adquirente que careça de título para prova do seu direito sobre parte delimitada de prédio relativamente ao qual exista inscrição de aquisição ou equivalente pode socorrer-se, para tal efeito, de uma escritura de justificação notarial em que invoque a usucapião como causa de aquisição do seu direito, determinando, assim, o estabelecimento de novo trato sucessivo quanto ao prédio justificando. [N]ão configura o predito modo legítimo de aquisição o contrato de compra e venda verbal que, não tendo observado a forma da escritura pública – ao tempo, único meio formal admitido -, está ferido de nulidade. Obstáculo este que impede, por seu turno, o possuidor de recorrer, em escritura de justificação notarial, mormente atenta a

3.º do art.º 116.º do CRPredial tipifica expressamente que este depende da reivindicação da *usucapião*. É entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência que a constituição de Direitos Reais pela via originária também pode ser estabelecida por meio da *acessão industrial imobiliária* – padecendo a referida norma de uma lacuna que carece de integração. O Direito dos Registos e Notariado, ao contrário do Direito Tributário – cfr. n.º 4.º do art.º 11.º da LGT –, admite a *analogia legis* como forma de integração normativa de lacunas, porquanto, nos parece do mais elementar senso jurídico que o *estabelecimento de novo trato sucessivo* também pode ser realizado por meio de *acessão*³¹. A *analogia legis*, segundo SANTOS JUSTO, “[é] a operação mental que, partindo de uma norma jurídica concreta, purifica a sua ideia fundamental através da eliminação dos elementos não essenciais e, depois, aplica-a aos casos lacunosos, os quais só se distinguem da situação prevista naquela norma em pontos secundários e, por isso, não afastam intrinsecamente a essência da norma”³². A *usucapião* e a *acessão industrial imobiliária* – como formas de aquisição originária – estabelecem um novo trato sucessivo – por interrupção do trato deduzido – e apenas se distinguem na forma de operar – *pontos secundários* para efeitos de registo predial – não afastando a essência da *justificação*.

ausência de contraditório, ao instituto da *acessão na posse* (art.º 1256.º, C.C.) adicionando à sua própria posse a do antepossuidor, já que, não relevando, para o efeito, como título legítimo de aquisição, um acto nulo, ele só pode invocar a posse que, pessoalmente, exerceu.” Parecer do IRN, proferido no processo n.º R.P. 39/2010 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt.

³¹ “A escritura de justificação notarial, documento autêntico, constitui um dos modos necessários para o estabelecimento do trato sucessivo no registo predial, permitindo aos interessados titular factos jurídicos relativos a imóveis que não possam ser provados pela forma original ou cuja eficácia se desencadeia legalmente sem necessidade de forma escrita, como a *usucapião* ou a *acessão*.”; Ac. do STJ, de 9 de Junho de 2015, pelo relator Conselheiro MARTINS DE SOUSA, disponível em www.dgsi.pt.

³² SANTOS JUSTO, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, p. 347.

2. Tipologia das *Aquisições Originárias*

2.1. Breve Enquadramento

De entre as várias modalidades de *aquisições originárias*, os códigos tributários estabelecem uma obrigação de imposto quando verificados factos jurídicos correspondentes a dois institutos característicos do Direito civil: a *usucapião* e a *acessão industrial imobiliária*. A verificação dos factos jurídicos subsumíveis nestes institutos jurídicos tem como consequência o estabelecimento de uma relação jurídica de Direito civil; destes factos jurídicos, determinou, também, o legislador o estabelecimento de uma relação jurídica de imposto. Ora, considerando a relação *causa-efeito* tipificada nas normas tributárias, consideramos ser indispensável, ainda que a breve trecho, uma abordagem dos referidos institutos jurídicos de Direito civil.

2.2. A *Usucapião*

“A posse do direito de propriedade ou de outros direitos reais de gozo, mantida por certo lapso de tempo, faculta ao possuidor, salvo disposição em contrário, a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua atuação: é o que se chama usucapião. – cfr. art.º 1287.º do CC. A usucapião é um instituto jurídico que, pelo exercício da *posse pública e pacífica* por um *lapso de tempo* variável – consoante esteja de *boa fé* ou *má fé* e seja *titulada* ou *não titulada* – reconhece ao possuidor a faculdade de reivindicar potestativamente o direito correspondente – um direito *ex novo*, não emergente de um ato translativo – sobre coisas móveis ou imóveis³³. Para além do direito de propriedade – que,

³³ “A usucapião pode ser definida como a constituição, facultada ao possuidor, do direito real correspondente à sua posse, desde que este assumia determinadas características e se tenha mantido pelo lapso de tempo determinado na lei.”; MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 129. “Em termos gerais, o nosso Código Civil disciplina a usucapião, destacando-se a exigência de dois elementos: a posse e o tempo: aquele deve ser pública e pacífica; o tempo, além de depender do carácter móvel ou imóvel da coisa possuída, depende também de outras características da posse: ser de boa ou de má fé; titulada ou não titulada; e estar ou não inscrita no registo.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 186. “Os pressupostos imediatos da usucapião, a que se refere o artigo 1287, são três: «a posse»; «mantida por certo lapso de tempo» e uma posse à imagem do «direito de propriedade ou de outros direitos reais». Todavia, há que acrescentar um quarto pressuposto do usucapião, resultante do seu conteúdo normativo e da sua razão de ser. Qual seja, o de que «ao titular do direito que vai ser aniquilado (ou restringido parcialmente) pelo direito originado por usucapião lhe possa ser imputável a inércia de não ter reivindicado a restituição da coisa ao possuidor» (**dormientibus non succurrit jus**). O que não ocorrerá, se o titular do direito não está em condições, de facto ou de direito, de poder agir (*actioni non natae non praescribitur*).”; DURVAL

via de regra, é aquele que é reivindicado –, a usucapião é suscetível de ser reivindicada pela generalidade dos direitos reais de gozo, como, *v.g.*, a propriedade horizontal, o usufruto ou a nua-propriedade³⁴. Considerando que para efeitos de incidência em IS e IMT apenas relevam as aquisições do direito de propriedade e figuras parcelares sobre bens imóveis, restringimos a estes a nossa abordagem.

Na doutrina e na jurisprudência, podemos afirmar como incontroversa a interpretação da aquisição potestativa por meio de *usucapião* – não operando *ipso facto* –, isto é, depende da reivindicação ou manifestação de vontade – quando verificados os requisitos legais – por meio de *justificação* – retroagindo o direito ao início dos atos de posse, nos termos dos art.º 1288.º e al. c) do art.º 1317.º do CC³⁵.

O exercício potestativo da reivindicação da usucapião sobre bens imóveis depende – para além do *lapso de tempo* – do cumprimento de um conjunto de requisitos legais, consoante seja a posse *titulada ou não titulada*, de *boa ou má-fe*, *pública ou oculta* e *pacífica ou violenta*:

FERREIRA, *Posse e Usucapião*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008, p. 437. AUGUSTO DA PENHA GONÇALVES, *Curso de Direitos Reais*, Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 1992, p. 290. CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 201. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 64. OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 295.

³⁴ Excetuam-se as *servidões prediais não aparentes* e os direitos de uso e habitação – cfr. art.º 1293.º do CC.

³⁵ “A aquisição por usucapião não é automática, antes depende de uma manifestação de vontade do possuidor em benefício de quem estejam reunidos os requisitos legais.”; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 300. “[A usucapião] tem de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente”; MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 130. “É de notar, ainda, que o legislador, ao contrário do que se passava com o Código de 1867, não diz que pela posse se *adquirem* direitos, mas sim que a posse *faculta ao possuidor* a sua aquisição. A nova redação provém do facto de a usucapião, para ser eficaz, necessitar de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente, por aquele a quem aproveita, pelo seu representante ou, tratando-se de incapaz, pelo Ministério Público. [N]ão há, portanto, uma aquisição *ipso jure*, mas uma *faculdade* de adquirir atribuída ao possuidor, ou aos credores deste, ou a terceiros com interesse na aquisição.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 65. “A usucapião só é eficaz se for invocada, sendo por isso voluntária (art. 303º, aplicável por força do art. 1292º). No entanto, uma vez invocada, os seus efeitos retroagem ao início da posse (art. 1288º). Como aquisição originária do direito, a usucapião suplanta todos os registos existentes sobre o bem (*usucapio contra tabulas*). Por esse motivo, o registo da usucapião é meramente enunciativo (art. 5º, nº 2, a) CRP).”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 215.

- i) *Titulada ou não titulada*: A posse *titulada* – cfr. n.º 1.º do art.º 1259.º do CC – é aquela que tem subjacente um *negócio jurídico abstratamente para transferir a propriedade ou outro direito real de fruição*³⁶. A posse titulada é aquela que resulta, *v.g.*, da celebração de um contrato-promessa de compra e venda com a transferência da posse, de um contrato de compra e venda, de uma doação, entre outros, cujo *negócio* não seja *nulo* por *vício de forma* – *v.g.*, quando não seja celebrado por escritura pública ou documento particular autenticado. À *contrario sensu*, será *não titulada* a posse resultante dos meros atos de *apossamento* – sem qualquer *negócio jurídico* idóneo subjacente – ou que padeça de alguma nulidade por *vício de forma*³⁷.
- ii) *Boa fé ou má fé*: A *posse de boa fé* – cfr. art.º 1260.º do CC – *quando o possuidor ignorava, ao adquiri-la, que lesava o direito de outrem*. É um conceito de natureza psicológica e ética, pois aquele que se arroga do direito correspondente ao *animus* carece do cumprimento de deveres de diligência e de cuidado³⁸. Inversamente, quanto aquele que se arroga do direito *ignorava*

³⁶ Expressão utilizada por SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 169, e MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 91.

³⁷ Ainda se discute na doutrina se os vícios de substância emergentes de negócios jurídicos, *v.g.*, com coação moral, dolo, erro obstáculo, reserva mental, simulação absoluta ou simulação relativa, são suscetíveis de constituir posse titulada. “[S]endo, em regra, um vício formal menos grave do que a generalidade dos vícios substanciais, não se compreende por que motivos estes e não aquele hão-de titular a posse.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 169. “Na verdade, não vemos que um vício formal seja necessariamente mais grave do que a generalidade dos vícios substanciais. Um contrato celebrado sob ameaça das armas, nulo por *vis absoluta*, facultada uma posse titulada, enquanto uma venda por escrito particular, feita pelo legítimo dono a troco do preço justo não é título capaz! Trata-se, pois, numa área onde a jurisprudência poderia actuar, de modo a limar arestas.”; MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 91. DURVAL FERREIRA, *Posse...*, *ob. cit.*, p. 272. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 18.

³⁸ Na doutrina ainda se discute se a boa fé é um elemento psicológico ou ético: “O art. 1260.º/1, ao caracterizar a posse de boa fé pelo facto de o possuidor, ao adquiri-la, ignorar que lesa o direito de outrem, parece apontar numa diretriz psicológica. Menezes Cordeiro realizou porém a demonstração exaustiva que, mesmo na posse, o conceito de boa fé é ético e não meramente psicológico. Quem não sabe nem quer saber se viola direitos de outrem não está, juridicamente, de boa fé.”; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 98. “[P]ode afirmar-se que o *Direito português equipara, ao conhecimento, o desconhecimento culposo*, isto é, o *desconhecimento gerado pela inobservância dos deveres de indagação e de cuidado que ao caso coubessem*.”; MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 12. PIRES DE LIMA e ANTUNES

lesar o direito de outrem incumprindo tais *deveres* está de *má fé*. A *posse titulada* presume-se de *boa fé* e a *não titulada* de *má fé* – cfr. n.º 2.º do art.º 1260.º do CC. Presume-se de *má fé* – de forma inilidível – a posse violenta, mesmo quando titulada – cfr. n.º 3.º do art.º 1260.º do CC.

iii) *Pública e pacífica*: A *posse pública* – cfr. art.º 1262.º e 1297.º do CC – é aquela que é exercida *de modo a poder ser conhecida pelos interessados*, ou seja, cujos atos de posse praticados pelo usucapiente hajam possibilitado ao interessado – pessoa de diligência normal, colocada na situação do titular do direito – deles conhecer. Será *posse pacífica* – cfr. art.º 1261.º e 1297.º do CC – quando *adquirida sem violência*³⁹.

O título de posse – assim como o registo da mera posse – e a *boa* ou *má fé* tem uma particular relevância para efeitos de operatividade das presunções legais de posse e, por conseguinte, de usucapião, ou seja, inferem no lapso de tempo exigível para o autor poder reivindicar o direito correspondente ao *animus*. Assim, consoante as circunstâncias, a usucapião verifica-se:

VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 20. SANTOS JUSTO, *Direitos..., ob. cit.*, p. 171. DURVAL FERREIRA, *Posse..., ob. cit.*, p. 274.

³⁹ “Por isso, não basta, para que a posse seja oculta, a simples intenção ou propósito de ocultar; é necessário que os actos possessórios sejam praticados em termos que possibilitem o seu conhecimento pelos interessados.”; SANTOS JUSTO, *Direitos..., ob. cit.*, p. 175. “[A] posse oculta não conduz à usucapião. E, a posse é oculta, quando se exerce de modo a não poder ser conhecida pelos interessados (artigo 1262). Ou seja, se a posse não se exerce de modo a poder ser conhecida do titular do direito – tal posse, mantenha o tempo que mantiver, não prejudicará o titular do direito: pois que, e é esta a justificação, não lhe pode ser imputável, então, a inércia de contra ela não reagir. E, o mesmo ocorre se a posse foi obtida com violência, e enquanto a violência se mantiver (artigos 1261, 1297 e 1300, n.º 1).”; DURVAL FERREIRA, *Posse..., ob. cit.*, p. 438. “A posse deve ser pública e pacífica, embora se admita a superveniência de ambas as qualidades – artigos 1297º e 1300º/1.”; MENEZES CORDEIRO, *A posse..., ob. cit.*, p. 129. “A posse é constituída com violência quando, para obtê-la, o possuidor usou de coacção física, ou de coacção moral nos termos do artigo 255.º (art. 1271.º, n.º 2); a posse foi tomada ocultamente, quando o possuidor procedeu por forma que ela não fosse conhecida dos interessados (art. 1261.º).”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 77.

- i) Tratando-se de posse titulada, quando tenha durado 10 ou 15 anos, respetivamente, se esteja de boa fé – cfr. al. a) do art.º 1294.º do CC – ou de má fé – cfr. al. b) do mesmo artigo –, contados do registo predial.
- ii) Tratando-se de mera posse registada, quando tenha durado 5 ou 10 anos, respetivamente, se esteja de boa fé – cfr. al. a) do n.º 1.º do art.º 1295.º do CC – ou má fé – cfr. al. b) do mesmo artigo –, contados do registo da mera posse.
- iii) Tratando-se de posse não titulada, quando tenha durado 15 ou 20 anos, respetivamente, se esteja de boa fé ou de má fé – cfr. art.º 1296.º do CC –, contados do início da posse.

Quanto à posse *pública* e *pacífica* são condições *sine qua non* para exercício potestativo do direito. Quando *oculta* ou *violenta* – cfr. art.º 1297.º do CC – os prazos só *começam a contar-se desde que cesse a violência ou a posse se torne pública*⁴⁰.

“Na origem de toda a situação jurídica posse há sempre uma actuação de facto, que é indiscutivelmente uma actuação material. A tutela jurídica é sempre subsequente à verificação de uma dada realidade de facto”⁴¹. A posse “[é] o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real” – cfr. art.º 1251.º do CC. A posse só é admissível em relação às coisas que podem ser objeto do direito de propriedade⁴². É um indício de direito real de gozo, que, por um lado, confere proteção ao possuidor nas situações de incerteza do verdadeiro titular do direito real a cujo exercício corresponde e, por outro, é suscetível de levar à constituição do direito real de que se arroga – usualmente, o direito de

⁴⁰ “Para poder conduzir à usucapião exige-se uma posse pública e pacífica, sendo por isso a posse oculta ou violenta inidónea para a usucapião.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos Reais*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 213. “A posse oculta, também designada de «clandestina», tomada sem oferecer ao titular do direito a oportunidade de defesa, ou seja, aquela que é exercida sem o conhecimento do possuidor ou proprietário, não conduz à aquisição, por usucapião, do direito de propriedade.”; Ac. do STJ, de 15 de Fevereiro de 2017, pelo relator Conselheiro SILVA GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt.

⁴¹ OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 80. “A aquisição unilateral da posse realiza-se pelo exercício de um poder de facto sobre uma coisa, no interesse daquele que o exerce.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse...*, *ob. cit.*, p. 181.

⁴² “Cremos, no entanto, que os direitos reais referidos neste artigo 1251.º são apenas os que incidem sobre as coisas corpóreas”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 2. “Desta formulação [art.º 1251.º do CC] resulta que em princípio a posse só pode ter por objecto as coisas adequadas a constituírem objecto dos direitos reais.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 119.

propriedade⁴³. Numa conceptualização doutrinária, a posse é a materialização – numa concepção subjetivista – de dois elementos: o *corpus* e o *animus*⁴⁴. O *corpus* – elemento material ou objetivo – constitui “[a] actuação de facto correspondente ao exercício do direito, por parte do possuidor”⁴⁵; para tal exercício sobre a coisa, não se exige a detenção física da coisa, mas a manifestação de um poder de facto público e pacífico. O *animus* – elemento psicológico ou subjetivo – traduz-se “[n]a intenção de exercer sobre a coisa o

⁴³ “A posse cumpre fundamentalmente duas funções: protege o possuidor enquanto não houver certeza sobre o verdadeiro titular do direito real a cujo exercício corresponde, concedendo-lhe a necessária tutela; e constitui um caminho de acesso a esse direito real. Por isso, considera-se que a posse é um bem no presente e um sinal no futuro: um índice do próprio direito, para o qual se encaminha.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 146. “Protege-se a posse porque o exercício de um poder sobre as coisas, quando repetido, constitui um facto que o público se acostuma a considerar e por isso mesmo inspirador de relações e produtor de interesses, que tem portanto um valor económico e que, como tal, deve ser disciplinado e protegido.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse – Estudo de Direito Civil Português*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 1980, p. 32. “A razão da protecção possessória resulta assim da circunstância de o controlo fáctico sobre a coisa exercido no próprio interesse constituir um valor económico, que deve ser disciplinado e protegido como tal.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 107.

⁴⁴ “As teorias subjectivistas, todas elas, afirmam que a posse é constituída por dois elementos – o *corpus* e o *animus*, que estes elementos são autónomos, subsistentes por si próprios, mas que a sua junção é absolutamente necessária para que a posse exista. Sem o *corpus* o *animus* é um fenómeno puramente interno, sem o *animus* o *corpus* é mera exterioridade, simples facto material sem significado jurídico.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse...*, *ob. cit.*, p. 71. “[O] nosso legislador não aceitou a concepção *objectiva* da posse, consagrada em alguns códigos estrangeiros”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 121. “A concepção *objectiva* da posse apenas faz depender a sua existência da presença do *corpus*. Este é sinónimo de domínio de facto sobre a coisa. Pelo que, portanto, haverá posse sempre que se encontre o referido *corpus*, e só haverá detenção quando a lei como tal o qualifique.”; JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Código Civil Anotado, Volume IV – Direito das Coisas*, Quid Juris, Lisboa, 2011, p. 10, nota 2.

Em sentido contrário, OLIVEIRA ASCENSÃO e CARVALHO FERNANDES defendem uma concepção *objectivista* na previsão do art.º 1251.º do CC: “As concepções *subjectivistas* revelam-se *ficcionais*. Baseiam-se na referência a uma vontade, mas acabam por se bastar na generalidade dos casos com um elemento *objectivo*, a causa ou o título, não dando nenhuma relevância à vontade real do sujeito.”; OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 86. “[C]omo primeiro ponto a salientar, podemos invocar a noção legal do art. 1251.º, onde não se faz referência ao *animus* como elemento do conceito, sendo antes marcadamente *objectivista* a forma como o instituto nele é configurado”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 290.

⁴⁵ PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 5.

direito correspondente àquele exercício de facto”⁴⁶; sem o *animus*, não há posse, há uma mera detenção⁴⁷. A existência do *corpus* faz presumir a existência do *animus*. O exercício do poder de facto pelo sujeito que se arroga do direito sobre a coisa faz presumir a existência de posse – cfr. n.º 2.º do art.º 1252.º do CC – excetuando-se os casos em que a presunção é derogada por prova em contrário⁴⁸.

A posse, amplamente, adquire-se – cfr. art.º 1263.º do CC – pela *prática reiterada, com publicidade, dos atos materiais correspondentes ao exercício do direito*, – cfr. al. a) –, pela *tradição material ou simbólica da coisa, efetuada pelo antepossuidor*, – cfr. al. b) –, por *constituto possessório* – cfr. al. c) – ou por *inversão do título da posse* – cfr. al. d).

Restringindo-nos às formas de aquisição da posse relevantes para as *aquisições originárias* do direito de propriedade sobre coisas imóveis, a manifestação do exercício de posse, pode ser impulsionada de duas formas:

- i) *Prática Reiterada ou Aposseamento*: “A posse adquire-se [p]ela prática reiterada, como publicidade, dos atos materiais correspondentes ao exercício do direito” – al. a) do art.º 1263.º do CC. A *prática reiterada* de atos – ou *apossamento* – como manifestação da posse depende da realização de atos materiais que integram o *corpus*, contínuos e sequenciais no tempo, com o conhecimento do

⁴⁶ SANTOS JUSTO, *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 147.

⁴⁷ “Quando o poder de facto é destituído de qualquer elemento intencional, [h]á detenção; quando o poder físico tem um carácter permanente, exclusivo, e é exercido como se aquele que o exerce fora o seu titular, há posse.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse...*, *ob. cit.*, p. LVII. “Para que haja posse, é preciso alguma coisa mais do que o simples poder de facto; é preciso que haja por parte do detentor a intenção (*animus*) de exercer, como seu titular, um direito real sobre a coisa, e não um mero poder de facto sobre ela.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 121.

⁴⁸ “O n.º 2 [do art.º 1252.º do CC] estabelece uma *presunção* de posse em nome próprio por parte daquele que exerce o poder de facto, ou seja, daquele que tem a detenção da coisa (*corpus*), salvo se não foi o iniciador da posse (referência ao n.º 2 do art.º 1257.º).”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 8. “Para se adquirir a posse do direito de propriedade basta, por isso, praticar actos materiais que correspondam a algum daqueles poderes, até mesmo porque presumindo-se a propriedade perfeita, se deve supor que se trata dos actos correspondentes ao direito de propriedade. Essa pratica quando feita no próprio interesse só não conduzirá à posse deste direito, se dos actos praticados e em harmonia com as circunstâncias em que o foram, ou de um acto jurídico, resultar que ele pretendia apenas adquirir a posse de um *jus in re aliena*.”; MANUEL RODRIGUES, *A Posse...*, *ob. cit.*, p. 186. “O *corpus* faz presumir a existência do *animus*.”; Ac. do STJ, de 07 de Fevereiro de 2013, pelo relator Conselheiro SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt.

interessado e com um nexo de correspondência entre os atos materiais e o direito⁴⁹. A constituição da posse é uma manifestação de quatro elementos: a materialidade dos atos, a publicidade, a prática reiterada, e a correspondência com o exercício do direito. Os *atos materiais* suscetíveis de constituir a posse são as atuações correspondentes ao exercício do direito, ou seja, atos que traduzam o *corpus*⁵⁰. A *publicidade* da posse – cfr. art.º 1262.º do CC – “[é] a que se exerce de modo a poder ser conhecida pelos interessados”, sendo insuscetíveis de aquisição da posse os atos materiais ocultos ou clandestinos⁵¹. A *prática reiterada* de atos materiais é uma manifestação tendencialmente contínua e duradoura, que, via de regra, não se esgota num só ato, suscetível de refletir uma particular intensidade de atos exercidos correspondentes ao

⁴⁹ “[S]ó neste momento aquisitivo o **corpus** assume necessariamente esta feição. É a própria maneira de ser do apossamento a exigir aqui um *intensidade* particular da actuação material sobre a coisa. Assim, a necessidade de a prática de actos materiais ser *reiterada* significa não só uma certa repetição da actuação material sobre a coisa, mas também, e sobretudo, a necessidade de ela ser significativa da intenção de se apoderar dela.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 260. “[J]á para ocorrer o apossamento de uma coisa imóvel se suporá, em princípio, um conjunto de actos. O que realmente interessa é que seja ou sejam suficientemente significativos.”; JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Código...*, *ob. cit.*, p. 31, nota 2. “Definimos a posse como a *afectação material de uma coisa corpórea*. Podemos, por isso, definir o apossamento com o acto pelo qual se coloca uma coisa nessa situação de afectação material *ex novo* ou, mais simplesmente, como a apropriação material de uma coisa.”; MENEZES CORDEIRO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 459.

⁵⁰ “[S]ó têm interesse os actos que incidam directamente e materialmente sobre a coisa, ou seja, actos que traduzam o *corpus*”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 192. “Exige-se [q]ue se trate de *actos materiais*. Este requisito tem o maior interesse prático, porque todos os direitos reais atribuem aos seus titulares, conjuntamente, poderes de ordem material e poderes de carácter jurídico, e só os primeiros contam para o efeito da aquisição originária da posse.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 26, nota 5. “Os actos materiais têm que corresponder ao exercício de determinado direito sobre a coisa, resultando da extensão desse exercício qual o direito nos termos do qual se possui.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 130.

⁵¹ “[N]ão merecem protecção os actos possessórios clandestinos”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 192. “Em relação aos imóveis, não havendo registo da mera posse, e em relação aos imóveis, o artigo 1262.º exige, para que a posse constituída occultamente se torne pública, que ela venha a ser exercida de modo a poder ser conhecida pelos interessados.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III*, *ob. cit.*, p. 24.

*corpus*⁵². A correspondência com o exercício do direito traduz a integração dos diferentes direitos reais – v.g., propriedade ou usufruto – decorrentes dos atos materiais que são exercidos⁵³. Uma vez reconhecida a *prática reiterada* dos atos de posse nos termos regulados no Direito civil são reconhecidos efeitos substantivos sobre o imóvel, porquanto, desses efeitos, pode o autor reivindicar a titularidade do direito correspondente – usualmente, o direito de propriedade.

ii) *Inversão do Título: A Inversão do Título* da posse – cfr. art.º 1265.º do CC –, “[p]ode dar-se por oposição do detentor do direito contra aquele em cujo nome possuía ou por acto de terceiro capaz de transferir a posse”. A *Inversão por oposição do detentor* caracteriza-se pela demonstração categórica deste, seja por via judicial, seja por via extrajudicial, como titular de um direito que se sobrepõe ao direito representado no título⁵⁴. “[O] detentor, continuando, porventura, a praticar sobre a coisa actos análogos aos que já vinha praticando, passa, porém, a fazê-lo como se fosse o verdadeiro titular do direito a cujo exercício eles correspondem e não como quem actua em nome de outrem”⁵⁵. São exemplos de aquisição do *animus possidendi*, por *oposição do detentor*, o usufrutuário ou o inquilino que se declara perentoriamente proprietário. Tratando-se de *ato de terceiro capaz de transferir a posse*, “[h]á inversão do

⁵² “[S]upomos que essa prática reiterada se refere mais à intensidade que à duração”; OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 81. “[N]ão basta a prática de um único acto, embora os actos possam ser diferentes. No entanto, é possível que um só acto baste para evidenciar a posse”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 191.

⁵³ “[A] qualificação do direito correspondente à posse nem sempre se faz com facilidade, porque há muitos actos materiais que se integram no exercício de direitos reais diferentes. Por isso, é necessário recorrer ao título (se houver) ou ao *animus possidendi*”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 192.

⁵⁴ “A oposição tem de ser categórica, de modo a sobrepor-se à aparência que era representada pelo título.”; OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 92. “[O] detentor pratica actos que contradizem a situação de estar a possuir em nome alheio, opondo-se assim à posse daquele em cujo nome possuía. [A] inversão do título da posse terá que resultar de actos que indiciem inequivocamente que o detentor quer doravante passar a possuir em nome próprio, não se podendo inferir essa inversão de simples omissão.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 133. “[É] necessário que o comportamento exterior do detentor signifique essa alteração do título por que pratica os actos de exercício do direito.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 261. “Exige-se que a intenção do detentor de actuar como titular do direito seja comunicada (por via judicial ou extrajudicial) à pessoa em nome de quem possuía; e, ainda, que esta oposição não seja repelida.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 193.

⁵⁵ CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 260.

título da posse quando alguém, sem legitimidade, vende ao detentor, por exemplo ao locatário, o prédio que lhe estava arrendado. A *inversão* produz-se aqui por efeito de um novo título – compra e venda – apto a transferir a posse”⁵⁶. Não obstante o vício impeditivo do efeito translativo, o possuidor que se arroga proprietário ao transmitir o direito sobre a coisa de forma titulada ao detentor transmite-lhe a posse. Este, com o novo título, tem um título que se sobrepõe ao anterior. Será o novo possuidor desde que passe, também, a comportar-se como possuidor⁵⁷. Seja por *oposição do detentor*, seja por *ato de terceiro capaz de transferir a posse*, havendo o *corpus*, há em princípio a posse, na medida em que esta se presume pelo exercício do poder de facto – cfr. n.º 2.º do art.º 1252.º do CC –, exceto nos casos em que se desvalorize para uma mera detenção⁵⁸. Daí que, na conceção subjetivista do Direito civil português, o *corpus* – a atuação de facto correspondente ao exercício do direito –, quando confrontado com a *inversão do título*, desvaloriza a detenção fazendo presumir o *animus* – intenção de exercer como titular de um direito real sobre a coisa e não um mero poder de facto sobre ela –, ou seja, a posse⁵⁹. Como conclui

⁵⁶ CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 261.

⁵⁷ “A compra e venda inverte o título precário de arrendatário, sendo igualmente necessário que este passe a comportar-se como possuidor.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 193. “Se surge um terceiro que se arroga a propriedade e vende a coisa ao detentor, por exemplo, há inversão do título da posse. A compra e venda, como novo título, sobrepõe-se ao anterior, muito embora o terceiro pudesse não ser efectivamente o dono da coisa.”; OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 93. “[N]esta modalidade de inversão do título da posse o acto de terceiro tem de sofrer de algum vício impeditivo daquele efeito translativo.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 261.

⁵⁸ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 93.

⁵⁹ “Justifica-se esta presunção, dado que é difícil, se não impossível, fazer a prova da posse em nome próprio, que não seja coincidente com a prova do direito aparente; e este pode, inclusivamente, não existir. Cabe, portanto, àquele que se arroga a posse provar que o detentor não é possuidor.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código...*, *ob. cit.*, p. 8. “A posse conducente à dominialidade é a posse em sentido estrito e não a posse precária ou mera detenção. Devendo a posse, consagrada que está no nosso direito a sua concepção subjectiva, ser integrada por dois elementos, o *corpus* (ou seja, a actuação de facto correspondente ao exercício do direito) e o *animus* (correspondente à intenção de exercer como seu titular, um direito real sobre a coisa e não um mero poder de facto sobre ela). [C]omo a prova do *animus* pode ser muito difícil é estabelecida uma presunção legal que nos diz que, em caso de dúvida, se presume a posse naquele que exerce o poder de facto. Daqui decorrendo que o exercício do *corpus* faz presumir a existência

SANTOS JUSTO, “[t]rata-se, portanto, de conversão duma situação de posse precária numa verdadeira posse, de forma que aquilo se detinha a título de *animus detinendi* passa a deter-se a título de *animus possidendi*”⁶⁰.

Inversamente ao que acontece com as *aquisições derivadas*, a aquisição de direitos reais não depende da transmissão do seu anterior titular. A aquisição de direitos deriva apenas da prática de atos materiais sobre a coisa, mesmo sem consentimento do anterior titular do direito. Aliás, a dimensão da força jurídica dos atos de posse é particularmente relevante nos conflitos registais, ou seja, conflitos entre adquirentes titulares registais (com eficácia *erga omnes*) e possuidores-adquirentes que não obtiveram o registo antes daqueles (quando o lapso de tempo da sua posse seja suficiente). Coloca-se, por conseguinte, o problema de saber se o direito do adquirente titular registal é oponível a estes terceiros – cfr. art.º 5.º do CRPredial. Ora, os atos de posse correspondentes ao exercício de um direito – quando preenchidos os requisitos substantivos, para efeitos de reivindicação da *usucapião* – são suscetíveis de produção de efeitos jurídicos: são atos suscetíveis de constituir um direito de propriedade ou figura parcelar sobre o imóvel mas que não estão refletidos no registo predial. A consequência é óbvia: o titular do direito não beneficia da presunção de registo consignada no art.º 7.º do CRPredial e, por conseguinte, não beneficia da presunção do respetivo direito sobre o imóvel. Mas esta presunção não derroga, *per si*, o direito de a reivindicar quando já se tenha constituído o direito do ponto de vista substantivo, ou seja, de reivindicar a *aquisição originária* do imóvel – mesmo que sobre o adquirente titular registal. Daí que, não deixamos de subscrever a argumentação deduzida por MÓNICA JARDIM: “[A] usucapião em nada é

do *animus*.”; Ac. do STJ, de 16 de Outubro de 2008, pelo relator Conselheiro SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁰ SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 192. “A inversão do título da posse (a chamada *interversio possessionis*) supõe a substituição de uma posse precária, em nome de outrem, por uma posse em nome próprio. A uma situação sem relevo jurídico especial vem substituir-se um posse com todos os seus requisitos e com todas as suas consequências legais.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III*, *ob. cit.*, p. 30. “[N]esta forma de aquisição da posse dá-se a transformação de uma situação de mera detenção em verdadeira posse.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 260. “A inversão do título da posse consiste na passagem de uma situação de detenção (posse em nome alheio), a uma situação de verdadeira posse. Em relação ao possuidor primitivo, a inversão do título da posse traduz-se num esbulho de coisa.”; MENEZES LEITÃO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 133.

prejudicada pelas vicissitudes registais; vale por si. Por isso, o que se fiou no registo passa à frente dos títulos substantivos existentes mas nada pode contra a usucapião”⁶¹.

2.3. A Acessão Industrial Imobiliária

“Dá-se a acessão, quando com a coisa que é propriedade de alguém se une e incorpora outra coisa que lhe não pertencia” – cfr. art.º 1325.º do CC. Trata-se de “[u]m instituto jurídico que legitima a aquisição de bens por efeito de acontecimentos do acaso, podendo estes ser factos naturais ou resultantes da acção humana”⁶²:

- i) A *acessão* será *natural* quando *resulta exclusivamente das forças da natureza* – cfr. 1.ª parte do n.º 1.º do art.º 1326.º do CC – ; e
- ii) Será *industrial* quando, por facto do homem, se confundem objetos pertencentes a diversos donos, ou quando alguém aplica o trabalho próprio a matéria pertencente a outrem, confundindo o resultado desse trabalho com propriedade alheia – cfr. 2.ª parte da mesma norma. A *acessão industrial*, por sua vez, subdivide-se em *mobiliária* ou *imobiliária* – cfr. n.º 2.º do art.º 1326 do CC – consoante a natureza das coisas – respetivamente, móveis ou imóveis.

⁶¹ MÓNICA JARDIM, *Efeitos Substantivos do Registo Predial – Terceiros Para Efeitos de Registo*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 790. “A usucapião, forma de aquisição originária do respectivo direito de propriedade, está na base de toda a nossa ordem imobiliária, valendo por si, em nada sendo prejudicada pelas vicissitudes registais. Nada podendo fazer contra ela o titular inscrito no registo.”; Ac. do STJ, de 14 de Novembro de 2013, pelo relator Conselheiro SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt

⁶² JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 291. “A acessão repousa pois necessariamente numa determinada situação material, que é resultante da união de duas coisas pertencentes a dono diverso. E podemos encontrar ainda como característica comum o facto de o beneficiário da acessão actuar *propter rem*, actuar na qualidade de proprietário de uma das coisas em presença”; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito Civil – Reais*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 302. “Trata-se dum efeito do princípio de que o direito de propriedade tem, em si, a virtualidade de absorver tudo o que, por força da natureza ou por acção do homem, se incorporar na coisa que constitui objecto. E pode justificar-se invocando razões de ordem prática: o legislador preferiu não destruir as coisas com a separação: e, por isso, atribui a uma só pessoa a propriedade do todo constituído pelas coisas unidas.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 260. “É o modo de adquirir resultante da união de uma *res* principal com uma *res* acessória que se torna parte ou elemento constitutivo daquela.”; SANTOS JUSTO, *Direito Privado Romano – III (Direitos Reais)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p. 59. CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 283. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 121.

Numa primeira aproximação, a *accessão industrial imobiliária* – a única forma subsumível nas normas de incidência de IMT⁶³ –, *lato senso*, traduz-se “[n]a aquisição da propriedade sobre coisas em virtude da realização de *obras, sementeiras ou plantações* num imóvel, podendo essa aquisição ocorrer quer em relação ao imóvel, quer em relação aos *materiais, sementeiras ou plantas utilizados*”⁶⁴. Por conseguinte, segundo o Direito civil, podem verificar-se quatro situações jurídicas possíveis decorrentes da união ou incorporação das coisas:

- i) *Obras, sementeiras ou plantações em terreno próprio com materiais alheios* – cfr. art.º 1339.º do CC. Pagando o respetivo valor – e eventual indemnização a que haja lugar –, o titular do terreno pode fazer suas as *obras, sementeiras ou plantações* sem que seja possível ao titular destas reivindicar a constituição de direitos reais sobre aquele;
- ii) *Obras, sementeiras ou plantações feitas em terreno alheio*, consoante sejam de *boa fé* – cfr. art.º 1340.º do CC – ou de *má-fé* – cfr. art.º 1341.º do CC. Quando realizadas de boa fé, uma vez incorporadas as coisas em confronto, o autor adquire a propriedade do terreno se aquelas forem de valor superior a este, pagando o valor; Ao invés – quando de valor inferior – não se constituem quaisquer direitos reais pelo autor da incorporação, estando o dono do terreno obrigado a indemnizá-lo; Quando realizadas de má-fé, o proprietário do prédio

⁶³ As aquisições por meio de *accessão natural* e *accessão industrial mobiliária* extravasam o âmbito do presente ensaio académico por não serem tributáveis em sede de IS e IMT – pelo que nos limitamos à sua breve referência.

⁶⁴ MENESES LEITÃO, *Direitos Reais*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 222. “Na *accessão industrial imobiliária* está em causa a aquisição de bens por efeito da construção de obras ou da feitura de *sementeiras ou plantações*, quando ao seu autor não pertençam o terreno ou materiais, sementes ou plantas usadas, ou ambas as coisas. Os bens a que a aquisição respeita tanto podem ser o terreno como os materiais, sementes ou plantas.” CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 289. “[A] *accessão imobiliária* não é entre nós, ao contrário do que acontece nas restantes ordens jurídicas, *emanação do princípio superficies solo cedit*. Por isso, beneficiário da *accessão* pode ser, quer o dono do solo, quer o dono do implante. Isto desde logo afasta a fatalidade da reversão para o dono do solo de tudo o que a ele se une, que parece verificar-se noutras ordens jurídicas.”; OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 305. SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 268. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 160. JOSÉ ALBERTO C. VIEIRA, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 695. MENEZES CORDEIRO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 501.

pode exigir a restituição do estado primitivo a expensas do autor da incorporação ou, em alternativa, ficar com a *obra, sementeira ou plantações* por valor fixado nos termos do enriquecimento sem causa – cfr. art.º 473.º e ss do CC;

iii) *Obras, sementeiras ou plantações com materiais alheios em terreno alheio* – cfr. art.º 1342.º do CC. São aplicáveis – como princípio geral – as regras das *obras, sementeiras ou plantações feitas em terreno alheio*, consoante sejam de boa ou má-fé.

iv) *Prolongamento de edifício por terreno alheio* – cfr. art.º 1343.º do CC. Quando o autor na construção de edifício em terreno próprio, de boa fé, ocupar parcela de terreno alheio pode adquirir o terreno ocupado, desde que decorridos três meses a contar do início da ocupação – sem oposição do proprietário – e pago o valor resultante da depreciação do terreno alheio, bom como a reparação de eventuais danos.

A *acessão industrial imobiliária* depende da verificação de três requisitos legais – objeto de regulação pelas normas de Direito civil: a *incorporação* das coisas, a *boa fé* do autor da incorporação e o *pagamento do valor* ao anterior titular do direito de propriedade. Em nossa opinião, os requisitos referidos carecem de uma interpretação que não se pode restringir a uma interpretação puramente literal – deve socorrer-se de elementos históricos, sistemáticos e teleológicos:

i) *A incorporação*: A *acessão* caracteriza-se fundamentalmente pela ligação *material, definitiva e permanente* das coisas – cuja separação seja impossível sem a destruição da coisa ou sem a alteração da substância⁶⁵. Aliás, como refere SANTOS JUSTO, “[o] legislador preferiu não destruir as coisas com a sua separação: e, por isso, atribui a uma só pessoa a propriedade do todo constituído pelas coisas unidas”⁶⁶.

⁶⁵ “A própria palavra incorporação e o fundamento económico do preceito – não destruir a coisa feita – sugerem, porém, a solução exacta. Deve formar-se, com a *acessão*, um *único corpo*, e, portanto, há-de resultar dela uma *ligação material, definitiva e permanente*, entre a coisa acrescida e o prédio, que torne impossível a separação sem alteração da substância da coisa.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 164.

⁶⁶ SANTOS JUSTO, *Direitos..., ob. cit.*, p. 260.

- ii) *A boa fé*: A noção subjetiva de boa fé tipificada no n.º 4.º do art.º 1340.º do CC é aplicável – com os necessários ajustamentos – aos vários casos de *acessão industrial imobiliária*⁶⁷. Daí que, haverá boa fé quando o autor da incorporação *desconhecia tratar-se de terreno alheio* ou se, sabendo-o, foi *autorizado pelo proprietário a realiza-la*. No primeiro caso, trata-se de um acontecimento furtivo a que o legislador atribuiu relevância jurídica – nomeadamente, na constituição de direitos reais. No outro caso, pode o autor da incorporação ter autorização do proprietário do terreno para realizar *obras, sementeiras ou plantações* – autorização, essa, que cremos bastar-se com o consentimento tácito, não se exigindo um consentimento expresso⁶⁸.
- iii) *O pagamento do valor*: Por último, o teor normativo da aquisição de terrenos por *acessão* pressupõe o pagamento da indemnização. Este é precisamente um dos aspetos mais controversos do instituto⁶⁹. Se, por um lado, a doutrina de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA entendem que a *acessão* não tem subjacente qualquer negócio jurídico, por outro, a doutrina de OLIVEIRA

⁶⁷ CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 290. “No n.º 4 diz-se que está de boa fé o autor da obra, sementeira ou plantação, que *desconhecia* que o terreno era alheio, bom como aquele que foi *autorizado* a fazer a incorporação. Confrontada esta disposição com a que define a boa fé em matéria possessória (art. 1260.º, n.º 1), logo se conclui que a lei não pretendeu afastar-se deste último conceito, e que só para evitar dúvidas, no caso especial de *acessão* imobiliária, determinou taxativamente os casos em que se deve considerar de boa fé o autor da *acessão*.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 164.

⁶⁸ “Nos acórdãos do STJ de 25.3.96 e da Relação de Coimbra de 8.2.00 discutiu-se se a autorização referida no n.º 4 do art. 1340 pode ser tácita. Venceu a interpretação lata, com invocação do que sobre o assunto consta do *Código Civil Anotado* de Pires de Lima e Antunes Varela. Na verdade, não há qualquer razão para subtrair a questão à regra da liberdade de forma.” RUI PINTO DUARTE, *A Jurisprudência Portuguesa Sobre Acessão Industrial Imobiliária – Algumas Observações* in *THEMIS – Revista da Faculdade de Direito da UNL*, Ano II, n.º 5, 2005, p. 260, disponível em http://rpdadvogados.pt/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/21_JURISPRUDENCIAACESSAOINDUSTRIALIMOBILIARIA2002.PDF. “*Quanto à autorização* para praticar os actos materiais em que a *acessão* traduz, tanto pode ser atribuída através de uma declaração de vontade expressa, feita pelo proprietário da coisa, como resultar, por exemplo, de um contrato translativo nulo por falta de forma [o]u de um contrato-promessa em que se convence a imediata entrega da coisa ao promissário, para que dela se sirva como se já lhe pertencesse”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 164.

⁶⁹ O legislador utiliza de forma incoerente as expressões *valor* e *indemnização* nas normas civilísticas da *acessão industrial imobiliária*.

ASCENSÃO interpreta o *pagamento do valor* como uma das prestações das operações com caráter sinalagmático – ou seja, uma das obrigações do negócio jurídico; quanto a este requisito, como *infra* demonstraremos, manifestamos algumas dúvidas se se trata de um verdadeiro requisito.

Um dos aspetos mais controversos deste instituto prende-se com a operatividade da aquisição: *automática* ou *potestativa*? Como *infra* será analisado, os argumentos sobre a aquisição *ipso facto* ou dependente de *justificação* são particularmente importantes na tutela da relação jurídica de imposto; tendo sido amplamente discutida na doutrina e na jurisprudência a operatividade da *acessão*, por uma questão de coerência sistemática e considerando as especificidades do instituto, preferimos uma abordagem unitária da questão *privatística e fiscal*⁷⁰.

Há, contudo, que operar um recorte conceptual particularmente relevante no âmbito dos institutos jurídicos de direito civil. A *acessão* e as *benfeitorias* são institutos que de certa forma se confunde; aliás, ao longo de décadas geraram discussões doutrinárias entre os civilistas. No ordenamento jurídico português, “consideram-se benfeitorias todas as despesas feitas para conservar ou melhorar a coisa” – cfr. n.º 1.º do art.º 216.º do CC. As *benfeitorias* traduzem-se em operações – acrescentando coisas ou realizando despesas – destinadas a melhorar a certa coisa de outrem – conservando-a ou melhorando-a⁷¹. Na

⁷⁰ Vide 12.

⁷¹ “O conceito de *benfeitoria* é complexo: abrange *coisas*, acrescentadas a outras para seu melhoramento, mas também *valores* ou *despesas*, feitas com certa coisa.” CASTRO MENDES, *Teoria...*, *ob. cit.*, p. 625. “As benfeitorias são despesas suportadas em operações destinadas a «*conservar ou melhorar*» um determinado bem, nos termos do artigo 216º do Código Civil, podendo essas benfeitorias ser necessárias, úteis ou voluptuárias.” JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 289. “As benfeitorias estão ligadas ao poder jurídico de transformação, que é um dos aspectos do gozo. São melhoramentos de uma coisa, portanto alterações nela realizadas com o fim de a beneficiar.” OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civi – Reais*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 109. “A doutrina distingue as benfeitorias das despesas de produção ou cultura porque, enquanto estas visam directamente a preparação duma colheita, aquelas visam a própria coisa, a sua utilidade permanente. Do mesmo modo, não se confundem com as acessões (naturais ou industriais) que alteram a substância da coisa, acrescentando-a ou transformando-a.” SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 141. “Foi preterida a antiga distinção entre benfeitorias materiais ou jurídicas: estas últimas visam «melhorar» os direitos. A ideia de «despesa» deve ser doutrinariamente alargada, de modo a abranger a adição de novas coisas ou partes de coisas e a incorporação de trabalho.”; MENEZES CORDEIRO, *A posse...*, *ob. cit.*, p. 127.

aceção interpretativa de PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, “[a]s *benfeitorias* não são coisas, são acções: são o acto de benfeitorizar a coisa”⁷². Embora não resulte expresso no teor do art.º 216.º do CC – dependendo, por um lado, pela confrontação com o instituto jurídico da *acessão* e, por outro, da inserção sistemática da norma no Código –, há dois aspetos de particular relevância na delimitação da qualificação do instituto e na projeção de efeitos jurídicos: as benfeitorias só podem ser realizadas por quem tem uma relação ou vínculo jurídico com a coisa; as benfeitorias são ações que constituem direitos de crédito – não constituem direitos reais⁷³. Os institutos jurídicos *acessão* e *benfeitoria* – numa aceção puramente material ou objetiva – estabelecem a união ou incorporação de duas coisas individualidade própria que – integrando-se uma na outra – se tornam materialmente inseparáveis. Daí que, como refere RUI PINTO DUARTE, “[t]omado à letra, o alcance do art. 1340 é perturbador: sempre que alguém, de boa fé, construisse obra em terreno alheio, sendo o valor da obra maior que o do terreno, o autor da construção adquiriria (ou poderia adquirir) o terreno”⁷⁴. Nessa medida, é indispensável uma interpretação restritiva do teor do art.º 1340.º do CC e uma articulação com a previsão normativa do art.º 216.º do CC. Do confronto normativo dos dois institutos, resulta que a delimitação assenta na pré-existência de uma *relação ou vínculo jurídico*: enquanto a benfeitoria pressupõe uma relação do seu autor, *v.g.*, de arrendamento, comodato ou usufruto com a coisa, a *acessão* pressupõe uma união e incorporação das coisas *ab initio*

A título de breve referência, as benfeitorias podem ser – cfr. n.º 2.º e 3.º do art.º 216.º do CC – *necessárias*, quando têm por fim evitar a perda, destruição ou deterioração da coisa; *úteis*, quando, não sendo indispensáveis para a sua conservação, lhe aumentam, todavia, o valor; ou *voluptuárias*, quando, não sendo indispensáveis para a sua conservação nem lhe aumentando o valor, servem apenas para recreio do benfeitorizante.

⁷² PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 127.

⁷³ Note-se que na sistematização do CC a regulação jurídica das benfeitorias está inserida na *Parte Geral*, no *Subtítulo II* – denominado “*Das Coisas*” – do *Título II* – denominado “*Das Relações Jurídicas*”. “O direito a benfeitorias é um direito de crédito e não um direito real de uso e fruição.”; Ac. do STJ, de 17 de Novembro de 1961, pelo relator Conselheiro MORAIS CABRAL, disponível no BMJ, 1961, n.º 111, p. 430. “[P]or força do princípio da especialidade, as coisas, para serem objecto de direitos reais, têm que ser corpóreas, com existência presente, autónomas de outras coisas e determinadas. Sempre que as coisas não possuam essas características, não têm idoneidade para ser objecto de um direito real, podendo no entanto corresponder a uma prestação, objecto de um direito de crédito.”; PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria...*, *ob. cit.*, p. 128.

⁷⁴ RUI PINTO DUARTE, *A Jurisprudência...*, *ob. cit.*, p. 258.

que determinará a aquisição pelo beneficiário – reconhecida pela Ordem Jurídica desde que cumpridos os requisitos legais⁷⁵. Ou seja, se assim não fosse, admitir-se-ia a possibilidade de arrendatários, comodatários ou usufrutuários – titulares de uma relação ou vínculo jurídico anterior – arrogarem-se proprietários da coisa. Por conseguinte, do recorte conceptual resulta evidente – na produção dos efeitos jurídicos – que, enquanto a *acessão* é um instituto de constituição de direitos reais – ou seja, de onde emerge uma

⁷⁵ “A *benfeitoria* consiste num melhoramento feito por quem está ligado à coisa em consequência de uma relação ou vínculo jurídico, ao passo que a *acessão* é um fenómeno que vem do exterior, de um estranho, de uma pessoa que não tem contacto jurídico com ela.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 163. “Algumas decisões [p]õem o cento tónico em que só pode haver *acessão* quando as obras são feitas por quem «não tinha uma relação jurídica anterior com a coisa beneficiada» (sendo aplicável o regime das benfeitorias quando tal relação exista. Em consequência deste critério, o arrendatário, o comodatário e o empreiteiro não poderiam adquirir por *acessão*, por terem «uma relação jurídica anterior com a coisa beneficiada» - sendo as obras que constroem sempre tratadas como benfeitorias. RUI PINTO DUARTE, *A Jurisprudência..., ob. cit.*, p. 258. Outros entendimentos há na doutrina, mais ou menos convergentes. “[A] regra geral é sempre a da *acessão*; portanto, e sempre que, por uma razão ou por outra, a coisa incorporada não seja qualificável como benfeitoria, aplica-se o regime daquela, e nomeadamente: quando a coisa incorporada valha mais do que a coisa incorporada; quando a coisa incorporada modifique o destino económico do conjunto; quando a coisa incorporada não conserve ou melhore a coisa e não sirva para recreio do benfeitor, antes correspondendo, por exemplo, ao normal exercício do direito acedido (será o caso da *satio* e da *implantatio*). [A] *regra especial, a das benfeitorias*, aplica-se quando a lei expressamente diga, como sucede na locação (artigo 1406º), no comodato (artigo 1138º) e no usufruto (artigo 1450º); parece uma solução equilibrada, uma vez que os titulares dos respectivos direitos conheciam, de antemão, o regime a que se sujeitavam, dada a natureza da sua situação jurídica”; MENEZES CORDEIRO, *Direitos..., ob. cit.*, p. 516. “Em nossa opinião, fora dos casos em que a lei preveja a aplicação do regime das benfeitorias, toda a união ou mistura de coisas pertencentes a proprietários diversos está sujeita ao regime da *acessão*, mesmo que o agente da incorporação seja possuidor.”; JOSÉ ALBERTO C. VIEIRA, *Direitos..., ob. cit.*, p. 686. “Constitui benfeitoria e não *acessão* a construção, por ambos os cônjuges, de uma casa no terreno de um deles.”; Ac. do TRC, de 26 de Abril de 2006, pelo relator Desembargador BARATEIRO MARTINS, disponível em www.dgsi.pt. “A directiva geral da distinção entre benfeitorias e a *acessão* é aquela que se encontra enunciada nos arts. 216.º e 1325.º do CC (que adopta um critério objectivo da distinção), e segunda a qual a 1.ª é uma despesa feita para conservação ou melhoramento da coisa, enquanto a 2.ª supõe a união e incorporação de uma coisa com outra pertencente a um proprietário diverso.” Ac. do STJ, 27 de Maio de 1999, pelo relator Conselheiro MIRANDA GUSMÃO, disponível em www.dgsi.pt. “Só podem ser consideradas como benfeitorias os melhoramentos feitos em coisa por pessoa que a ela está ligada em consequência de uma relação ou vínculo jurídico”; Ac. do TRL, de 24 de Outubro de 1989, pelo relator Desembargador HERLANDER MARTINS, disponível em www.dgsi.pt.

relação jurídica tributária de IS e IMT –, a benfeitoria é um instituto de constituição de direitos de crédito – onde só haverá sujeição aos mesmos impostos em caso de transmissão das mesmas, nos termos da al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT.

II

ENQUADRAMENTO NORMATIVO-FISCAL

3. Evolução Histórica do Sistema Fiscal Português ao Nível da Tributação da Aquisição de Bens Imóveis (Breve Referência)

As *sisas gerais*, introduzidas em Portugal no reinado de Afonso II, eram, até então, um imposto de carácter extraordinário e temporário com uma larga base de incidência que ia da aquisição de bens de consumo a bens de raiz⁷⁶. Até ao final do século XIV, no reinado de João I, que dava início à segunda dinastia, os monarcas portugueses, face ao poder feudal instituído, não se arrogavam do poder de lançar tributos gerais e permanentes. Só em 1387, na sequência do *interregno* de 1383-1385, as Cortes reunidas em Coimbra autorizaram a introdução em todo o reino das *sisas gerais*⁷⁷, constituindo a

⁷⁶ NUNO SÁ GOMES, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 42.

⁷⁷ SÉRGIO VASQUES, *A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português* in *Estudos em memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches - Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral*, coord. Paulo Otero, João Taborda da Gama e Fernando Araújo, Almedina, Coimbra, 2011, p. 662.

maior fonte de receita tributária do Estado durante séculos⁷⁸. As *sisas gerais* foram o primeiro imposto geral e permanente da história de Portugal e assumiram um carácter permanente, de natureza universal, devidas por todos, independentemente da sua condição, e em todo o território, criando uma verdadeira relação de poder público na qual os súbditos estão subordinados de modo igual, enquanto contribuintes, representando o nascimento do Estado Fiscal português face à cedência do Estado Dominial⁷⁹ desprovido de qualquer unidade ou sentido de interesse público⁸⁰, num processo comum a toda a Europa, embora em ritmos diferenciados⁸¹. Com a introdução do Decreto n.º 13, de 19 de Abril de 1832, Mouzinho da Silveira desencadeou a reforma que deu início à abolição das *sisas gerais* que eram classificadas como um dos grandes entraves ao desenvolvimento do comércio e da indústria portuguesa⁸². Contudo, apenas foram abolidas as *sisas* sobre as transações de bens móveis, mantendo-se a tributação dos bens de raiz⁸³.

O *Papel Selado* corresponde, na prática, ao *Imposto do Selo*⁸⁴. É o imposto mais antigo do sistema fiscal português, criado por Alvará de 24 de Dezembro de 1660 e promulgado por Afonso IV. Tratava-se de um imposto cobrado pela utilização de papel timbrando ou selado, incidindo o imposto na aposição da garantia a autenticidade dos documentos emitidos por autoridades públicas e, em alguns casos, de documentos particulares⁸⁵. Configurou durante séculos uma fonte de rendimento, primeiro para os monarcas, mais tarde para a República. Com as sucessivas revisões e alterações da legislação reguladora ao longo dos séculos, o termo jurídico *Imposto do Selo* tornou-se dominante e prevalece até aos dias de hoje.

⁷⁸ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 588.

⁷⁹ SÉRGIO VÁSQUES, *A Evolução...*, *ob. cit.*, p. 663.

⁸⁰ “[N]esta época, não tem sentido falar-se em administração pública: não há qualquer unidade que sirva de referência ao interesse público primário, nem um aparelho organizado destinado a servir a sua realização”; JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS e FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 21.

⁸¹ SÉRGIO VÁSQUES, *A Evolução...*, *ob. cit.*, p. 661.

⁸² SÉRGIO VÁSQUES, *A Evolução...*, *ob. cit.*, p. 673.

⁸³ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 588.

⁸⁴ Correspondência estabelecida no preâmbulo do CIS: “O imposto do selo é o imposto mais antigo do sistema fiscal português (foi criado por alvará de 24 de Dezembro de 1660) e era considerado, até à sua reforma, operada em 2000, um imposto anacrónico”.

⁸⁵ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 596.

Como resultado da supressão de impostos da reforma de Mouzinho da Silveira, por Lei de 21 de Fevereiro de 1838, promulgada por Maria II, foi criado o *Imposto Sobre a Transmissão da Propriedade* que incidia sobre as transmissões a título puramente benéfico⁸⁶, nomeadamente, por doação, legado e sucessão testamentária ou legítima, sujeitando a imposto, entre outros, a transmissão de bens imóveis ou de raiz. Os bens móveis estavam isentos desta contribuição⁸⁷.

A *Contribuição de Registo*, introduzida pelas Leis de 30 de Junho e 12 de Outubro de 1860, promulgadas por Pedro V, veio substituir e unificar a *Sisa* e o *Imposto Sobre a Transmissão da Propriedade*⁸⁸. Assim, desde o 1.º de Janeiro de 1861 ficaram sujeitos à *Contribuição de Registo* os atos que importavam a transmissão perpétua ou temporária de propriedade imóvel, por título gratuito ou oneroso⁸⁹

O *Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações*, instituído pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, veio substituir a *Contribuição de Registo* e resultou da promoção da reforma fiscal de Salazar. A *Sisa* era classificada como um imposto anacrónico que fomentava o conluio simulatório do preço entre comprador e vendedor⁹⁰, tributando com taxas elevadas a transmissão a título oneroso do direito de propriedade, ou figuras parcelares, sobre bens imóveis. Com as alterações introduzidas Decreto-Lei n.º 308, de 17 de Agosto de 1991, a *Sisa* passou a designar-se de *Imposto Municipal de Sisa*, uma vez que o produto da resultante da sua obtenção passou a ser receita dos Municípios. O *Imposto Sobre as Sucessões e Doações* era um imposto que incidia sobre a transmissão de bens móveis e imóveis a título gratuito, *inter vivos* ou *mortis causa*. Tratava-se de um imposto com taxas progressivas que variavam em função da situação de facto do transmitente e/ou adquirente, cuja tributação poderia chegar a 50% do valor tributável⁹¹.

⁸⁶ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 588.

⁸⁷ MIGUEL DE BOLHÕES, *A Fazenda Pública de Portugal*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1884, p. 43, disponível em www.fd.unl.pt/anexos/investigacao/2119.pdf.

⁸⁸ SÉRGIO VASQUES, *A Evolução...*, *ob. cit.*, p. 675, nota 26.

⁸⁹ MIGUEL DE BOLHÕES, *A Fazenda Pública...*, *ob. cit.*, p. 44.

⁹⁰ SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património* in Finisterra Revista de Reflexão e Crítica, n.º 35.º, Fundação José Fontana, Lisboa, 2000, p. 28.

⁹¹ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 592.

Com a reforma da tributação do património operada pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, foi revogado o CIMSSD e revisto o CIS. Como *infra* será analisado, o legislador introduziu, entre outros, o CIME e passou a tributar as *transmissões gratuitas* – assimilando-lhe, também, a *usucapião* – de bens imóveis em IS.

4. A Constituição Fiscal e a Tributação do Património

A relação jurídica de imposto está, como as demais, sujeita a imposições constitucionais vinculativas dos entes públicos e privados. Trata-se de uma vinculação que resulta da necessidade de ponderação dos interesses dos sujeitos da relação jurídica fiscal, correspondendo ao direito de uns a obrigação de outros; na prática, são aspetos de princípio que vão delimitar todo o âmbito de arrecadação de receita pública e do correspondente dever de contribuir. Ora, do inquantificável número de princípios constitucionais relacionados com a matéria fiscal, apenas iremos chamar à colação aqueles que, em nossa opinião, mais relevam para o nosso estudo; são princípios que delimitam de forma decisiva a interpretação da previsão e a estatuição das normas fiscais contribuindo para a *igualdade entre os cidadãos* – cfr. n.º 3.º do art.º 104.º da CRP. Por conseguinte, adotaremos a seguinte sequência expositiva: o *princípio da igualdade*, o *princípio da legalidade*, o *princípio do direito à propriedade privada* e o *princípio da proteção da família e do património familiar*.

A CRP de 1976 postula no n.º 1.º do art.º 13.º: “Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”. Não consagrando expressamente o princípio da igualdade tributária, o mesmo resulta da articulação do princípio geral da igualdade – cfr. art.º 13.º da CRP – com as normas da *Constituição Fiscal* – cfr. art.º 103.º e 104.º da CRP –, porquanto, “[s]e o legislador está vinculado ao princípio da igualdade em toda atividade, com certeza que o está também quando disciplina taxas, contribuições e impostos”⁹². Essa vinculação do legislador, implícita no texto constitucional – que, na

⁹² SÉRGIO VÁSQUES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 247. “O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “Constituição Fiscal” e não qualquer outro.”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 152. “No nosso ordenamento jurídico, o princípio em referência deriva, assim, do princípio geral de igualdade (art.º 13.º da CRP), não carecendo, segundo a doutrina fiscal, de consagração em preceito constitucional específico, sendo esse o seu fundamento, em articulação com outros princípios constitucionais respeitantes à matéria fiscal ou mesmo concernentes à matéria dos direitos fundamentais.”; CECÍLIA XAVIER, *A Proibição da Aplicação Análoga da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 108. SOUSA

interpretação da doutrina, não carece de dispositivo constitucional expresso⁹³ –, é também expressa nas *incumbências prioritárias do Estado* – cfr. al. b) do art. 81.º da CRP: “Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: [P]romover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”.

Como observa VITOR FAVEIRO, “[s]endo do domínio comum que as pessoas são iguais como tais e em termos de dignidade, mas podem ser desiguais como indivíduos enquanto titulares de caracteres próprios e específicos de que os outros não disponham, no plano tributário o princípio da igualdade tem como valor absoluto o tratamento das pessoas como sujeitos de deveres e de direitos em tudo que dependa, tenha por objecto ou efeito causal a dignidade da pessoa e a generalidade dos termos da sua consideração e respeito”⁹⁴. O princípio da igualdade tributária deve traduzir-se, por isso, numa *igualdade material* – em detrimento de uma *igualdade formal* – que concretiza aquela que se apresenta como uma das premissas fundamentais do sistema fiscal português – cfr. n.º 1.º do art.º 103.º da CRP: a *repartição justa dos rendimentos e da riqueza* como vínculo da ideia de *justiça social*⁹⁵. Esta premissa apenas será alcançada na medida em que a lei trate

FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1992, p. 186. PALAO TABOADA, *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*, in *Estudios de Homenaje al Professor Federico de Castro*, II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976, p. 416.

⁹³ “Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional.”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 153. “Ao contrário do que sucedia com as constituições liberais portuguesas, ou mesmo com a Constituição de 1933, a Constituição Portuguesa de 1976 consagra o princípio da igualdade tributária de forma implícita apenas, como uma particularização do princípio geral de igualdade que o seu artigo 13º acolhe.”; SÉRGIO VASQUES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 247. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1992, p. 445.

⁹⁴ VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, *ob. cit.*, p. 830.

⁹⁵ “[O] sistema fiscal está vinculado à ideia de justiça social, havendo de traduzir-se necessariamente na sua contribuição para a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles, o que exige, designadamente, a *progressividade do sistema fiscal*, sobrecarregando mais os altos rendimentos e, no caso de impostos sobre o património, as maiores fortunas (cfr. art. 104º 1, 3 e 4). Além de estar de acordo com uma das incumbências prioritárias do Estado no domínio da «constituição económica» (prevista na al. b) do art.º 81º), trata-se, também, de uma exigência do princípio da igualdade material, que obriga a considerar

de forma igual situações de facto iguais que lhe sejam subsumíveis. Por isso, como refere SALDANHA SANCHES nos seus ensinamentos, “[a] igualdade tributária como objectivo legal e como resultado efectivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher, como objecto dos impostos, factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e dotar a Administração fiscal, como órgão de aplicação fiscal, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal, a lei tem de garantir uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa), mas também através do seu cumprimento generalizado”⁹⁶. O princípio da capacidade contributiva – enquanto corolário do princípio da igualdade tributária em matéria de “impostos fiscais” –, “[i]mplica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”⁹⁷. Trata-se de um conceito

de forma desigual o que não é igual, que em nada contradiz o princípio da «igualdade perante a lei» (art. 13º).” GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 1089. “O princípio da igualdade fiscal sempre se reconduziu a uma específica expressão do princípio geral da igualdade. Ao princípio da igualdade entendido não no seu sentido formal (ou igualdade perante a lei), como foi o que prevaleceu a partir de meados do século XIX, mas sim no seu sentido material (ou igualdade na lei).; CASALTA NABAIS, *Direito..., ob. cit.*, p. 152. “Uma democracia económica, social e cultural não se compadece com uma qualquer ideia de igualdade formal ou a mera igualdade de todos os cidadãos perante a lei. Ela exige antes que haja igualdade material, traduzida na igualdade através da lei ou na igualdade de oportunidades de todos os cidadãos.”; CECÍLIA XAVIER, *A Proibição..., ob. cit.*, p. 44.

⁹⁶ SALDANHA SANCHES, *Manual..., ob. cit.*, p. 211. “A igualdade material é, assim, necessariamente um conceito comparativo (confronta duas situações ou objectos um função de um determinado aspecto) e um conceito valorativo, implicando uma escolha de critério ou de valores que estejam em estreita conexão com os fins específicos.”; CECÍLIA XAVIER, *A Proibição..., ob. cit.*, p. 44. “A igualdade constitui o mais importante princípio da nossa Constituição Fiscal e se disso não damos conta ao ler o artigo 13º, damos conta disso com certeza ao ler os artigos 103.º e 104.º, estabelecendo todo um programa de intervenção para o sistema fiscal e subordinando os impostos sobre o rendimento, património e consumo a preocupações de justiça material.”; SÉRGIO VASQUES, *Manual..., ob. cit.*, p. 247.

⁹⁷ CASALTA NABAIS, *Direito..., ob. cit.*, p. 153. “[C]omo indivíduos, os contribuintes diferem entre si quanto aos graus de capacidade contributiva, obviamente que, em tal plano, o princípio da igualdade tem por objecto, quanto às pessoas, o tratamento igual de todos os que tenham igual capacidade contributiva segundo critérios tomados pela lei na tipificação das realidades de incidência; e, quanto às coisas – objecto de impostos reais ou bases reais da capacidade em impostos pessoais –, devem estas ser tomadas pelo

de capacidade económica – ou seja, assente em factos com relevância económica – dos sujeitos passivos, que adequa as taxas de esforço, na perspetiva dos encargos tributários, à aptidão que estes têm para contribuir para a receita pública. A partir desta adequação – cuja lei se deve traduzir no verdadeiro ponto de equilíbrio – o Estado – recorde-se, que tem como incumbência prioritária a *justiça social* – assegura a *igualdade material*, implicitamente estruturada nos art.º 103.º e 104.º da CRP. Por conseguinte, como observa CLOTILDE CELOURICO PALMA, socorrendo-se do pensamento formulado por FLORENTINO GUICCIARDI na doutrina italiana, “[v]isto que somos todos cidadãos de um mesmo Estado e que somos todos iguais, só pode haver verdadeira justiça ou verdadeira igualdade se os impostos nos reconduzirem a todos ao mesmo nível económico. Importa que nos tornemos tão iguais quanto a razão quer que o sejamos”⁹⁸. Especificamente no domínio da tributação do património, a CRP, não sendo exaustiva, sujeita a titularidade e a aquisição de património imobiliário aos critérios ordenadores do princípio da capacidade contributiva: “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” – cfr. n.º 3.º do art.º 104.º da CRP. Essa *igualdade* (material) – como concretização da justiça social, enquanto incumbência prioritária do Estado –, dependerá da adoção pelo legislador de critérios que garantam uma adequação da tributação à capacidade económica dos sujeitos passivos – concretizada, *in casu*, na aquisição de património imobiliário –, equiparando de forma justa e ponderada as taxas de esforço entre os cidadãos⁹⁹. Da conjugação da al. b) do art.º 81.º e do n.º 3.º do art.º 104.º da CRP há uma aparente preferência pelo princípio da capacidade contributiva, como critério de igualdade tributária nos “impostos fiscais”, em detrimento de outros

legislador em termos de igualdade quando efectivamente iguais segundo tais critérios, e tratados em termos de igualdade pelo aplicador da lei de incidência.”; VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, ob. cit., p. 831. SOUSA FRANCO, *Finanças...* ob. cit., p. 186. VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Princípios Gerais da Fiscalidade* in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 66. VICTOR UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2.ª Edição, CEDAM, Milão, 1999, p. 64. SÉRGIO VASQUES, *Manual...*, ob. cit., p. 251.

⁹⁸ CLOTILDE CELORICO PALMA, *Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva* in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402/2001, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2001, p. 111.

⁹⁹ “Por motivos que se ligam com as circunstâncias históricas em que foi elaborada a Constituição e com a tendência para dar ao texto constitucional uma grande densidade (pela consciência de que a necessidade de modernização e actualização do sistema fiscal justificava uma maior interferência), adoptou princípios para a tributação do consumo e do património. Estes representam, num outro nível a decisão, a prevalência do princípio da capacidade contributiva.”; SALDANHA SANCHES, *Manual...*, ob. cit., p. 231.

como, v.g., o princípio da equivalência. Este princípio é característico dos tributos comutativos – contribuições e taxas. O princípio da equivalência – frequentemente, também denominado de princípio do benefício ou do sacrifício – pressupõe, como refere SÉRGIO VÁSQUES, que “[s]e o propósito de taxas e contribuições está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas *de que são causadores ou beneficiários*, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua *na medida do custo ou valor dessas prestações*”¹⁰⁰. Os “impostos fiscais”, ao contrário dos tributos comutativos, têm vinculação de *justiça social* e, por conseguinte, está, em princípio, doutrinariamente excluído o princípio da equivalência como critério de igualdade tributária¹⁰¹. Aliás, como refere CARDOSO DA COSTA, “[n]ão se via como, devendo o sistema fiscal operar uma redistribuição do que se tem e do que se ganha, [a] base e o critério dos impostos pudessem deixar de estar justamente aí (no que se tem e no que se ganha), para estar antes no pretense «benefício» ou utilidade que os contribuintes auferem dos bens públicos cuja produção é financiada por aqueles”¹⁰².

Num outro âmbito, o princípio da legalidade, não sendo exclusivo do Direito Fiscal, assume, em matéria de criação de impostos, um carácter particularmente rigoroso e exigente na lei positiva: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” – cfr. n.º 2.º do art.º 103 da CRP. O princípio da legalidade tributária desdobra-se, por sua vez, em três subprincípios:

¹⁰⁰ SÉRGIO VÁSQUES, *Manual...*, ob. cit., p. 261.

¹⁰¹ “[O] princípio da «capacidade contributiva» significa, primária e essencialmente, a exclusão do alternativo princípio do «benefício» como critério da repartição dos impostos;”; CARDOSO DA COSTA, *O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional* in Boletim de Ciências Económicas, Volume LVII, Tomo I, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, p. 1175, disponível em <https://digitalisdsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39839/1/O%20princípio.pdf>. “Enquanto *critério* de tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados.”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, ob. cit., p. 154.

¹⁰² CARDOSO DA COSTA, *O Princípio...*, ob. cit., p. 1175.

- i) *O Princípio da Prevalência de Lei*: Enquanto princípio da teoria geral do Direito – ressalvados os casos em que é reconhecida a *autonomia da vontade* –, o subprincípio da prevalência de lei assume um especial relevo em matéria tributária. Historicamente, a lei material está tradicionalmente associada à restrição do poder discricionário da atuação da Administração tributária. Daí que, prevalecendo a lei – que vincula a administração tributária e os sujeitos passivos – sobre outras fontes do Direito – nomeadamente, regulamentos, circulares, ofícios circulados, despachos, entre outros – os sujeitos passivos veem concretizada a premissa constitucional de que *ninguém está obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição* – cfr. n.º 3.º do art.º 103.º da CRP¹⁰³.
- ii) *O Princípio da Reserva de Lei*: Do ponto de vista *formal e orgânico*, a criação de impostos deve obedecer a dois critérios estruturais: a criação por Lei ou Decreto-lei Autorizado; a criação por órgão competente. A desconsideração destes critérios tem como cominação a inconstitucionalidade formal ou orgânica da Lei positiva, na medida em que “[n]inguém 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 faça nos termos da lei” – cfr. n.º 3.º do art.º 103.º da CRP¹⁰⁴. Do ponto de vista formal, a criação

¹⁰³ “[E]le domina toda a ordem jurídica, sem de algum modo excluir o Direito Privado, não obstante o princípio da *autonomia da vontade*. Em qualquer sector do Direito, só se pode agir validamente em subordinação à *lei*, aceitando a sua *preeminência*. Mesmo quando as partes interessadas decidem, preferem, optam livremente, de harmonia com a sua vontade, fazem-no na medida que a *lei*, ou o *costume* com relevância de *lei*, o admite.”; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 107. “O carácter geral e abstracto dos chamados «*despachos genéricos*», das *instruções* e *circulares*, emanados de diversas entidades [s]obre matérias tributárias, tem levado, por vezes, a considerar a questão de saber se tais «*resoluções meramente administrativas*», pois é a sua natureza, serão fontes de Direito Fiscal. Não parece que o sejam, porquanto a força vinculativa de tais *diplomas* se acha circunscrita a um sector da ordem administrativa. [T]ais diplomas não têm por destinatários os particulares, os cidadãos, os contribuintes. [T]al orientação, porém, não os vincula.”; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 111.

¹⁰⁴ “O princípio da legalidade apresenta-se entre nós como uma reserva de lei formal.”; ALBERTO XAVIER, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 111. “Em matéria de *impostos*, vale uma reserva de lei integral, no exacto sentido em que a criação, extinção e disciplina dos elementos essenciais dos impostos tem que passar pelo parlamento, não podendo ser levada a cabo pelo governo sem sua autorização.”; SÉRGIO VASQUES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 281. “O n.º 2 garante o **princípio da legalidade fiscal**, um dos elementos essenciais

de impostos encontra-se sujeita a uma *reserva de lei formal*: os impostos são criados por lei – n.º 2.º do art.º 103.º da CRP. Por conseguinte, não é admitida a criação de impostos por Decreto-lei – salvo quando seja conferida Lei de Autorização Legislativa –, regulamento ou despacho normativo. Do ponto de vista orgânico, a criação de impostos constitui uma competência que integra a *reserva relativa de competência* da AR: “É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: [C]riação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” – cfr. al. i) do n.º 1.º do art.º 165.º da CRP. Por conseguinte, mediante Lei de Autorização Legislativa – definindo, como referido no n.º 2.º do mesmo artigo, o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização – a AR pode conceder ao Governo a faculdade de criar impostos mediante Decreto-lei Autorizado.

iii) *O Princípio da Tipicidade Tributária*: Associado, também, à legalidade tributária está o subprincípio da tipicidade tributária – frequentemente, também, designado de *princípio da legalidade material* ou da *reserva material* –, que se traduz no brocardo *nullum tributum sine lege*. A tipicidade do imposto pressupõe toda a delimitação do facto tributário: *a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes* – cfr. n.º 2.º do art.º 103.º da CRP. O princípio da tipicidade tributária abrange, “[n]o plano constitucional, a subordinação da lei positiva aos princípios e pressupostos da Constituição sobre as bases e objecto do dever de contribuir e do poder de tributar, segundo o n.º 1 do artigo 103.º e os princípios e pressupostos nele ínsitos e componentes do pensamento legislativo constitucional, sendo feridas de inconstitucionalidade material as leis que os não respeitem 104.º E abrange,

do Estado de Direito constitucional. Ele traduz-se desde logo na *reserva de lei* para criação e definição dos elementos essenciais do imposto, não podendo eles deixar de constar de diploma legislativo. Isso implica a *tipicidade legal*, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais.” GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, *ob. cit.*, p. 1090. CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 140. CECÍLIA XAVIER, *A Proibição...*, *ob. cit.*, p. 126. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 10.ª Edição, Civitas, Madrid, 2000, p. 28. PASQUALE RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Giuffrè Editore, Milano, 2002, p. 45.

ainda, no plano do direito tributário positivo, o cumprimento das normas tributárias substantivas, na aplicação da lei, caso em que, quando violado, implica a nulidade ou anulabilidade dos actos de tal aplicação”¹⁰⁵. A tributação dependerá da subsunção dos factos jurídicos às normas tributárias: sendo tais factos subsumíveis nas normas de incidência tributárias – por verificação dos seus pressupostos – será constituída a relação jurídica tributária – como decorrência da constituição do facto tributário. Caso contrário, a não sujeição do facto jurídico às normas de incidência determinará a *não sujeição* a imposto¹⁰⁶.

Os principais problemas que se suscitam no âmbito do princípio da legalidade prendem-se, principalmente, com o princípio da tipicidade; nas normas e nos factos tributários no domínio da tributação do património. O legislador utiliza frequentemente conceitos característicos de outros ramos de direito de forma incoerente nas normas tributárias, ora com o mesmo significado, ora com significado diferente e não delimita de forma expressa muitos dos factos jurídicos que lhes estão subjacentes; o resultado é evidente: normas jurídicas mal construídas e problemas interpretativos das mesmas

¹⁰⁵ VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, *ob. cit.*, p. 832.

¹⁰⁶ “A tributação resulta da verificação concreta de todos os *pressupostos tributários*, como tais previstos e descritos, abstratamente, na *lei de imposto*. Se não se verificar um desses *pressupostos* já não é possível a tributação, por obediência a este princípio da *tipicidade do imposto*.”; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 108. “Da mesma forma que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de protecção do cidadão contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Fiscal como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. E assim, ao lado do brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* surge-nos também a regra *nullum tributum sine lege*.”; ALBERTO XAVIER, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 118. “Por seu lado, o *princípio da reserva material* (substancial ou contenedística) *da lei* (formal), geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*), exige que a lei (lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento.”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 142. CECÍLIA XAVIER, *A Proibição...*, *ob. cit.*, p. 127. HEINRICH KRUSE, *Derecho Tributario: Parte General*, 3.ª Edição, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1973, p. 97.

agravados pela adoção de uma interpretação segundo um princípio da tipicidade aberto ou fechado dos conceitos das normas tributárias. Não se trata apenas de um problema de segurança jurídica e proteção da confiança: trata-se também de um problema de subsunção de factos a normas neste ramo específico de direito.

Outro princípio constitucional particularmente relevante é o princípio do direito à propriedade privada: “A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição” – cfr. n.º 1.º do art.º 62.º da CRP. O conceito constitucional de *propriedade privada* incide, para além do *direito de propriedade sobre coisas corpóreas*, sobre vários outros direitos, v.g., de crédito ou de participações sociais¹⁰⁷.

O direito de propriedade não é absoluto: pode ser restringido *nos termos da Constituição*. Como refere VASCO BRANCO GUIMARÃES, “[o] imposto é atualmente uma forma organizada e regular de *agressão* do património dos entes com capacidade económica pelo que a sua conceção, criação e regulação deve obedecer a critérios rigorosos, conhecidos e limitados como a forma de proteção de outros valores constitucionais como a propriedade. O valor *propriedade* não é atualmente assumido como valor absoluto mas na sua função de criador de *riqueza* distribuível e *garante de bem-estar* individual e coletivo permanece como um dos fatores essenciais na construção do Estado moderno”¹⁰⁸. A restrição ao princípio da propriedade privada não dispensa uma conjugação com o subprincípio da *proibição do confisco*. Devendo a tributação do património *contribuir para a igualdade entre os cidadãos* – cfr. n.º 3.º do art.º 104.º da CRP –, não pode ser exigível ao sujeito passivo do imposto um encargo económico que exceda razoavelmente a medida do seu *direito*, de tal modo, que o impeça de fruir ou

¹⁰⁷ “Muito diferente é o conceito de propriedade acolhido na Constituição. [S]egundo o entendimento dominante, está aqui em causa não apenas a propriedade do sentido do direito civil, mas todo o direito privado patrimonial, incluindo direitos de crédito, participações sociais no capital de sociedades comerciais, direitos sobre as coisas distintos do direito de propriedade.” MIGUEL NOGUEIRA E BRITO, *Propriedade Privada: Entre o Privilégio e a Liberdade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 28. “O **objecto do direito de propriedade** não se limita ao universo das *coisas*. Parece seguro que ele não coincide com o conceito civilístico tradicional, abrangendo, não apenas a propriedade de coisas (mobiliárias e imobiliárias), mas também a propriedade científica literária ou artística (art. 42º-2) e outros direitos de valor patrimonial (direitos de autor, direitos de crédito, partes sociais), etc.”; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, *ob. cit.*, p. 600. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada - Tomo I*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 627.

¹⁰⁸ VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Princípios...*, *ob. cit.*, p. 58.

reivindicar dele de forma equitativa e condigna em relação aos demais cidadãos. Como conclui DIOGO LEITE DE CAMPOS, “[c]onstituindo o imposto uma limitação do direito de propriedade, a proibição do confisco representa, não só uma protecção da pessoa humana, directamente, como também um princípio material de protecção do direito de propriedade. Entendido este como englobando todos os interesses que uma pessoa pode ter fora de si mesma, da sua vida materiais da sua liberdade”¹⁰⁹. Como *infra* analisaremos¹¹⁰, este problema coloca-se no aditado n.º 7.º do art.º 13.º do CIS – introduzido pelo DL n.º 41/2016, de 1 de Agosto – para determinação do valor tributável das aquisições por *usucapião*.

A protecção constitucional da família por via dos impostos constitui uma das incumbências do Estado através da adoção de medidas de *discriminação fiscal positiva*: “Incumbe, designadamente, ao Estado para protecção da família: [R]egular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares” – cfr. al. f) do n.º 2.º do art.º 67.º da CRP. A *discriminação fiscal positiva* na protecção da família justifica-se como garante da *neutralidade* fiscal. A protecção constitucional da família “[t]rata-se de um típico «direito social», ou seja, de um direito positivo que se analisa numa imposição constitucional de atividade ou de prestações por parte do Estado (cfr. n.º 2), que não gozam de exigibilidade direta, carecendo de implementação legislativa, cuja falta, porém, pode dar lugar a inconstitucionalidade por omissão”¹¹¹. Daí que, na *regulação dos impostos* é concedida – ou mesmo, imposta – ao legislador (ordinário) a adequação da tributação do rendimento, do consumo e do património à sua capacidade contributiva da família, concedendo-lhe benefícios fiscais ou isenções – seja por objetivos de política económica ou por preocupações de justiça social¹¹². Aliás, a esse respeito, subscrevemos as palavras

¹⁰⁹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, “As garantias formais dos contribuintes” in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 96. “[U]m imposto pode ter um efeito confiscatório, na medida em que afecta a própria subsistência de um direito de propriedade, pondo em causa a subsistência da propriedade, isto é, o uso privado e o poder de disposição que são inerentes à qualificação de uma posição jurídica como propriedade em sentido constitucional.”; MIGUEL NOGUEIRA E BRITO, *Propriedade...*, *ob. cit.*, p. 120. DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As Três Fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?ide=30777&idsc=59032&ida=59061.

¹¹⁰ Vide 8.3.

¹¹¹ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, *ob. cit.*, p. 856.

¹¹² “A específica protecção da família é particularmente visível nas constituições do estado social, em que, para além de consagrarem uma série de direitos da família e de garantirem esta como uma instituição

de ALBERTO XAVIER, proferidas na vigência da CRP de 1933 mas que mantêm toda a atualidade: “À justiça fiscal, entendida em sentido estático, sobrepõe-se um conceito mais lato e dinâmico de justiça, relacionado com o crescimento económico e a justiça social”¹¹³.

A *neutralidade* fiscal do domínio da tributação do património foi assegurada pelo Legislador com a adoção de medidas de *discriminação fiscal positiva*: v.g., a isenção do cônjuge ou unido de facto, ascendentes e descendentes em IS nas transmissões gratuitas – cfr. al. e) do art.º 6.º do CIS; a isenção para aquisição de habitação própria e permanente quando o VPT – ou o valor do negócio – não exceda os € 92.407,00 – cfr. art.º 9.º do CIMT; a não sujeição por aquisição do excesso da quota-parte no ato de partilha por efeito de dissolução do casamento que não tenha sido celebrado sob o regime de separação de bens – cfr. n.º 6.º do art.º 2.º do CIMT. A adoção de medidas de *discriminação fiscal positiva* da família que garantam a *neutralidade* fiscal contribui, por um lado, para a constituição de uma massa patrimonial familiar com preocupações de justiça social e, por outro, para a preservação do património na esfera familiar.

5. Especificidades da Tributação do Património no Sistema Fiscal

Estão previstos nas normas tributárias alguns princípios de carácter substantivo que influenciam decisivamente a tributação do património no sistema fiscal português. No domínio das *aquisições originárias* assumem particular relevo. É em torno destes recortes normativos que, em bom rigor, se delimita a relação jurídica de imposto, seja no impulso procedimental, seja no apuramento do *quantum* obrigacional.

A *declaração* é uma das *obrigações acessórias* do sujeito passivo – cfr. n.º 2.º do art.º 31.º da LGT. O *princípio da declaração* impõe aos sujeitos passivos o dever de levar ao conhecimento da Administração Tributária os factos jurídicos com relevância fiscal,

jurídica necessária, estabelecem também um direito social à sua protecção e promoção por parte da sociedade e do estado, cuja realização implica toda uma préiade de incumbências constitucionais (v. a enumeração bastante exaustiva do art. 67.º, nº 2, da Constituição Portuguesa), as quais, como é geralmente reconhecido, devem ter expressão, não apenas ao nível das prestações sociais, mas também em sede de tributação da família.”; CASALTA NABAIS, *O Dever...*, *ob. cit.*, p. 524. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, *ob. cit.*, p. 859. JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição...*, *ob. cit.*, p. 696.

¹¹³ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 286.

abstratamente enquadráveis nas normas de incidência¹¹⁴. Como refere SALDANHA SANCHES, “[a] relação jurídica que o cidadão estabelece com o Estado no processo de cumprimento das suas obrigações fiscais tem por base a sua declaração. Esta visa fornecer os elementos sobre os quais assenta a definição da sua dívida fiscal e presume-se verdadeira até prova em contrário”¹¹⁵. Sem prejuízo das exceções legais e dos deveres de fiscalização da Administração Tributária, *presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei* – cfr. n.º 1.º do art.º 75.º da LGT. Por conseguinte, a liquidação de imposto nesses termos não impõe, a menos que se justifique, um dever de elaboração de prova pela Administração Tributária no decorrer do procedimento de liquidação – cfr. art.º 59 do CPPT¹¹⁶. Não obstante, salvo quando se trate de uma recusa legítima, o sujeito passivo não fica exonerado de deveres de esclarecimento, sob pena de cessar tal presunção – cfr. al. b) do n.º 2.º do art.º 75.º da

¹¹⁴ “[O] conceito e natureza das obrigações acessórias, é naturalmente aplicável a definição do artigo 31.º da Lei Geral Tributária, ou sejam: «os vínculos jurídicos por virtude dos quais uma pessoa fica adstrita para com o estado à realização de uma prestação de facto que, segundo a lei, vise possibilitar o apuramento da obrigação tributária».”; VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, *ob. cit.*, p. 700. “Pese embora o legislador tenha construído um sistema fiscal que, em muitos casos, simplifica esta obrigação, [i]mpende sobre os sujeitos passivos um dever genérico de comunicação à administração tributária dos factos com relevância jurídico-tributária que se produzam na sua esfera jurídica.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e AAVV, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 283. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, p. 665.

¹¹⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 242.

¹¹⁶ “[Q]uem alega determinado facto constitutivo, tem o dever de o provar. Neste mesmo sentido, ver o artigo 116º do CPA. Nos termos dos artigos 59.º e 75.º da LGT, as declarações dos contribuintes presumem-se de boa-fé e, reflexamente, verdadeiras. Assim, qualquer liquidação com base na declaração do contribuinte não exige a elaboração de prova pela administração (sem prejuízo do controlo da veracidade presumida). Por outro verso, qualquer liquidação que se afaste dos elementos declarados pelo contribuinte carece de prova pela administração”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e AAVV, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 816. “A presunção de que os contribuintes atuam de boa-fé tem importantes consequências, pois dela resulta a vigência do princípio *in dubio contra fiscum*, ou seja, existindo dúvida sobre os factos (sobre a existência e quantificação do facto tributário), essa dúvida deve ser valorada a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do ato impugnado. O mesmo é dizer que cabe à administração o ónus da prova da falsidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade, regularmente organizada (art.º 75.º, n.º 1, da LGT), salvo havendo norma (presunção legal) em contrário.”; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 32.

LGT. Ao contrário do que acontece com os impostos periódicos – v.g., IRS, IRC ou IVA –, cuja determinação da matéria tributável ou quantificação das obrigações tributárias é particularmente complexa dado que são impostos de formação sucessiva ao longo de um período de tempo – normalmente, de periodicidade anual ou, excepcionalmente no caso do IVA, trimestral – as obrigações acessórias inerentes à aquisição de bens imóveis – nomeadamente, IS e IMT – não assume uma excepcional complexidade jurídica. Aliás, pelo contrário, a declaração dos mesmos e a inerente liquidação são procedimentos simples e céleres, por um lado, porque se tratam de operações sujeitas a impostos de *obrigação única* – ou seja, obrigações tributárias que se esgotam no próprio ato – e, por outro, porque o valor tributável é determinado, via de regra, em função do VPT – ou seja, assegurando uma tributação segundo o *princípio do valor de mercado* ou pelo valor da operação quando exceda aquele valor.

Com a reforma da tributação do património – introduzida pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Setembro – o legislador reconfigurou todo o paradigma de tributação do património, em geral, e das aquisições de bens imóveis, em especial. Para o efeito, substituiu os critérios de determinação do VPT, que tinham subjacente o princípio do potencial de geração de rendimentos, pelo princípio do valor de mercado¹¹⁷. A aproximação do VPT das respetivas matrizes prediais ao valor do mercado decorre da

¹¹⁷ “Um dos objetivos da reforma da tributação do património foi o de aproximar o valor patrimonial tributário dos imóveis, ao respetivo valor de mercado – sendo desejável que essa aproximação fosse feita por forma a que o valor patrimonial tributário dos imóveis se situasse em cerca de 85% a 90% do seu valor normal de mercado (para o caso de se entender como estando o VPT do prédio distorcido em relação ao valor normal do mercado, confronte-se o preceituado pelo art. 76.º/4 e 5) –, o que, nem sempre e não obstante a avaliação dos mesmos assentar, na sua maior extensão, em indicadores de base objetiva, tem vindo a ser conseguido.”; ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 109. “A determinação do valor patrimonial tributário em função do potencial de produção de rendimentos (rendas) pelos respetivos prédios, compreendia-se no âmbito da Contribuição Predial, que era um imposto cuja teleologia se dirigia à tributação dos rendimentos prediais, tanto nos prédios rústicos como urbanos, mas um sistema de tributação do património tinha que fazer assentar a determinação do valor do imóvel nas suas componentes intrínsecas e situacionais.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 49, nota 28. “Procurou-se criar um novo sistema de avaliação predial urbana objectivo, prevendo-se a actualização generalizada dos valores patrimoniais dos imóveis, acompanhada de mecanismos que assegurem um certo gradualismo na sua efectivação [c]om o objectivo de aproximar progressivamente os valores dos prédios antigos aos valores de mercado e a moderação tributária na avaliação dos prédios novos, distinguindo prédio arrendados de não arrendados.”; NUNO SÁ GOMES, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 92.

ponderação de um conjunto de fatores de avaliação – nomeadamente, valor base dos prédios edificados, áreas, afetação, localização, conforto e vetustez – tipificados no CIMI, aplicados no tempo de forma gradual e progressiva, e que expressam, tanto quanto seja possível, um juízo de objetividade, transparência e uniformidade. Porém, sem prejuízo do esforço “utópico” do legislador de eliminar a subjetividade – assente em critérios arbitrários e erráticos –, ora pela hipotética desadequação dos fatores, ora pelas imprevisíveis flutuações do mercado, não raras vezes o VPT não tem correspondência com o valor de mercado, porquanto, *v.g.*, da tributação, seja na titularidade do património, seja na sua circulação, seja no cálculo de mais-valias, podem ocorrer distorções em benefício ou prejuízo, tanto da Administração Tributária, como do contribuinte¹¹⁸.

Sem prejuízo das imperfeições do sistema, a determinação do VPT nos termos tipificados no CIMI parece-nos mais equilibrada e pragmática quando comparada com os critérios no *Código da Contribuição Autárquica*. Aliás – como *infra* se demonstrará –, a correspondência entre o VPT e o valor de mercado assume particular relevo no domínio das aquisições originárias – em especial, da *usucapião*. Trata-se de um dos principais instrumentos de consolidação da *igualdade material* no domínio da tributação do património e, em alguns casos, do rendimento.

Estão os demais impostos sobre o património e o rendimento sujeitos ao VPT determinado – ou, estando omissos, a determinar – nos termos do CIMI: A esta regra chamamos de *princípio da universalidade*. A determinação do valor tributável nos termos fixados no CIMI resulta expressa, *v.g.*, do art.º 12.º do CIMT, do art.º 13.º do CIS ou do art.º 46.º do CIRS. O princípio da universalidade configura um instrumento de combate à fraude e evasão fiscal: por um lado, assegura a tributação com um carácter de uniformidade – na medida em que a determinação do valor tributável para cada facto

¹¹⁸ “É certo que o valor de mercado não é um dado com existência fixa e ontológica, porque a sua determinação depende sempre do funcionamento do próprio mercado que, no caso dos imóveis, só se pode determinar com rigor, caso a caso, quando um determinado bem é transacionado. Por outro lado é também verdade que o valor de mercado depende da vontade e da condição subjetiva e individual dos intervenientes em cada uma das transações. Assim, a ocorrência de uma determinada transação a um determinado valor pode ter sido o resultado da conjugação de uma variedade de fatores que é irrepitível noutras transações, tornado também o preço diferenciado por cada uma delas. O valor das transações no mercado imobiliário depende ainda das condições económicas, que variam no tempo em função das conjunturas e dos ciclos económicos. Essas variações de conjuntura são particularmente sensíveis no mercado imobiliário, onde os valores de transação são normalmente elevados e onde as alterações de conjuntura se traduzem em variações sensíveis dos valores das transações.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 49.

tributário tem sempre como trave mestra a tributação segundo o valor de mercado – e, por outro, de aproximar o real valor das operações ao real valor de mercado – compelindo os agentes de mercado a declarar os reais valores, eliminando potenciais vantagens fiscais na declaração do valor da operação a baixo do VPT constante da matriz. Por conseguinte, o legislador introduziu regras que permitem que o sistema se controle a si mesmo, ou seja, fácil fica de estabelecer uma tributação real das aquisições de bens imóveis, bem como um controlo dos rendimentos eventualmente não declarados pelos contribuintes – ou seja, não sujeitos a tributação – na aquisição dos mesmos¹¹⁹. É, por isso, que não deixamos de subscrever a argumentação de JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES: “O sistema estabelece, assim, uma harmonização dos valores relevantes para a tributação da riqueza e dos rendimentos prediais, tanto em sede dos impostos sobre o rendimento como dos impostos sobre o património. Esse princípio viria a ser decisivo no combate à fraude e evasão fiscal num setor de atividade que [e]ra crítico nessa matéria”¹²⁰.

Sem prejuízo do exposto, bem como dos deveres de fiscalização dos diversos órgãos públicos e privados – nomeadamente, Administração Tributária, Câmaras Municipais, Notários, Advogados, Solicitadores e afins – previstos no CIMI, no CIMT e no CIS, o legislador introduziu uma regra de *indicação do momento pagamento e do meio utilizado* – cfr. al. g) do n.º 1.º e n.º 5.º do art.º 44.º da CRPredial e n.º 5.º e 6.º do art.º 47.º do CN, aditados pela Lei n.º 89/2017, de 21 de Agosto – que, conjugada com a *proibição de pagamento em numerário* – cfr. art.º 63.º-E da LGT, aditado pela Lei n.º 92/2017, de 22 de Agosto – reforçou a transparência nas aquisições de bens imóveis desencadeada pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, na reforma da tributação do património. Por conseguinte, todas as operações que envolvam a aquisição de bens imóveis, ou direitos reais menores, têm de identificar no título o respetivo meio de pagamento; quando a operação tenha um valor igual ou superior a três mil euros tem de ser obrigatoriamente realizada por meio de cheque ou transferência de fundos, identificando os respetivos elementos dos meios de pagamento. Esta medida, decorrente da Lei n.º 89/2017, de 21 de Agosto, que estabelece medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, tem como efeito, ainda que de forma reflexa, a tributação segundo valor de mercado quando a operação tenha um valor inferior ao VPT – ou seja, sem que da operação decorra qualquer prejuízo para o

¹¹⁹ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 50.

¹²⁰ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 51.

Estado, respeitando sempre os princípios jurídicos, quer constitucionais, quer meramente legais¹²¹. Esta imposição permite que o sistema se autocontrole e, por conseguinte, o sujeito passivo seja tributado em função dos valores comprovadamente pagos nas transações imobiliárias, quando superiores ao VPT, bem como torna mais eficiente o controlo no apuramento de mais-valias realizadas, quando elas existam.

6. Aproximação à Tributação das Aquisições de Bens Imóveis

6.1. O Facto Tributário e a Relação Jurídica Tributária

As relações intersubjetivas sujeitas à ordem jurídica, denominadas, em sentido amplo, de *relações jurídicas*, são a matriz reguladora de qualquer facto ou ocorrência suscetível de produzir efeitos juridicamente relevantes na esfera dos respetivos sujeitos, independentemente do ramo de Direito que seja chamado a tutelar¹²². Daí que, não deixamos de subscrever a argumentação de HUGO FLORES DA SILVA: “A consideração da aplicabilidade do conceito de relação jurídica num qualquer ramo do Direito deverá partir do pressuposto de que aquele é um conceito geral de Direito. Pese embora tenha tido origem e sido desenvolvido no contexto do Direito Privado, não poderá este ramo do Direito reclamar a sua propriedade”¹²³.

¹²¹ O incumprimento da *proibição do pagamento em numerário* é punível com coima – cfr. n.º 3.º do art.º 129.º do RGIT, alterado pela Lei n.º 92/2017, de 22 de Agosto.

¹²² “A expressão *relação jurídica* tem um sentido restrito, próprio e técnico [e] que se pode definir como *um nexa de correspondência recíproca entre direitos e vinculações, encabeçados em pessoas diferentes*. O que há de específico na relação jurídica é a correspondência direito-vinculação (dever ou sujeição).”; CASTRO MENDES, *Teoria Geral...*, *ob. cit.*, p. 100. “O núcleo central da situação jurídica (e, portanto, também o da relação jurídica) é constituído pelo seu conteúdo, que consiste, mais geralmente em um poder, quando a situação activa (v.g., um direito de crédito) e em um dever, quando a situação é passiva (v.g., o dever de indemnizar). Para além do seu conteúdo, porém, a situação jurídica tem uma dupla protecção: subjectiva, enquanto é referida a um sujeito que é seu titular, e objectiva, enquanto incide sobre um bem que é o seu objecto”; Cfr. DIAS MARQUES, *Noções Elementares de Direito Civil*, Livraria Petrony, Lisboa, 1973, p. 3. “Num *sentido amplo* pode designar-se por relação jurídica toda a situação ou relação da vida real (social) que é juridicamente relevante, de modo que é disciplinada pelo direito. A relação jurídica não abrange, por isso, todas as relações da vida social mas apenas aquelas que, sendo susceptíveis de regulamentação jurídica, são ordenadas pelo direito. Trata-se de um vínculo jurídico, de um vínculo normativo.”; HEINRICH EWALD HORSTER, *A Parte Geral...*, *ob. cit.*, p. 159.

¹²³ HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 79.

SOARES MARTÍNEZ, socorrendo-se da construção de FRANÇOIS GÉNY na doutrina francesa, defende que “[o] Direito Fiscal não tem que subordinar-se ao Direito Civil; apenas apoiar-se nele”¹²⁴. Aliás, vai mais longe, afirmando que “[t]odos os ramos de direito têm de apoiar-se no direito civil, enriquecido por muito longo período de elaboração doutrinária”¹²⁵; verifica-se, com efeito, uma grande interdependência das normas de direito civil e de direito fiscal¹²⁶.

“A relação jurídica tributária estabelece-se com o facto tributário” – cfr. n.º 1.º do art.º 36.º da LGT. A relação jurídica tributária é uma consequência da verificação do facto tributário (*lato sensu*), ou seja, dito de outro modo, é o resultado da verificação *cumulativa* e *simultânea* de duas ocorrências fiscalmente relevantes¹²⁷.

i) *Facto Tributário (Stricto Sensu)*: É a ocorrência, ato ou feito enquadrável na *previsão* da norma tributária. É, na maior parte das situações, a ocorrência com relevância para o Direito civil que – por subsunção objetiva e subjetiva nas normas tributárias – determinará a constituição da relação jurídica tributária e, consequentemente, a obrigação tributária do sujeito – nomeadamente, a obrigação de pagar imposto e a obrigação declarativa que sobre ele impende. O facto tributário (*stricto sensu*) é a composição de elementos de natureza material, espacial, temporal e quantitativa¹²⁸. Delimitada esta composição,

¹²⁴ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 10. “O Direito Fiscal é um ramo do Direito Público com os seus princípios fundamentais definidos em sede constitucional. A sua natureza de Direito Público não impede, contudo, a adopção de técnicas criadas pelo Direito Privado como forma de enquadramento metodológico do seu objecto. Entre essas formas extraídas do Direito Privado estão a relação jurídica tributária e, evidentemente, a obrigação tributária. Esta importação é, de resto, comum em outras áreas do Direito Público”; SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 245.

¹²⁵ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 11.

¹²⁶ LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 84.

¹²⁷ “[P]ode afirmar-se que o nascimento de uma relação jurídica tributária pressupõe a verificação *cumulativa* e *simultânea* de duas circunstâncias (as quais, reunidas, podem ser designadas também elas como facto tributário, mas aqui já *lato sensu*): a verificação de um facto *stricto sensu* e a previsão desse facto numa norma tributária de incidência,”; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 55.

¹²⁸ “Os ‘atributos’ do facto tributário podem reconduzir-se quer a um elemento objectivo quer a um elemento subjectivo. O elemento objectivo corresponde ao facto tributário em si mesmo, abstraindo da sua ligação ao sujeito; sendo muitas vezes designado por pressuposto objectivo ou, ainda, incidência real. O elemento subjectivo, por seu lado, estabelece uma ligação do elemento objectivo e uma determinada

encontra-se estabelecida a relação jurídica tributária. Ressalvados os casos em que o legislador tipifica ficções legais¹²⁹ nas leis tributárias, a relação jurídica tributária mais não é do que um reflexo da relação jurídica privada – ou seja, na medida em que a aplicação das leis fiscais depreende da aplicação prévia das normas reguladoras do direito civil¹³⁰. Ora, v.g., seja pelo salário auferido, seja pela titularidade de bens imóveis, seja pela aquisição de bens imóveis, seja pela realização de atos de consumo, as manifestações de capacidade contributiva que sejam enquadráveis nas normas de incidência são factos constitutivos da relação jurídica de imposto.

ii) *Norma Tributária*: Estruturalmente, como decorrência da teoria geral do direito, a norma jurídica é o resultado da construção de duas partes: a *previsão* – também denominada de hipótese ou *facti-species* – e a *estatução* – que corresponde à injunção ou prescrição de efeitos jurídicos¹³¹. Consoante o contexto em que esteja inserida, a norma jurídica contém as mais diversas

categoria de sujeitos, no sentido de fazer nascer na sua esfera a obrigação de imposto.”; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 107. “[Q]uando o ordenamento jurídico identifica determinada ocorrência e a assume como *facto tributário*, recorta uma configuração que a permite (ou deveria permitir) individualizar-se e distinguir-se sem margem para dúvidas, reconhecendo-lhe um aspecto material (*o que* está sujeito a tributo), especial (*onde* deve esse facto ser verificado), temporal (*quando* deve esse facto ser verificado) e quantitativo (em que *montante* o tributo pode ser exigido).”; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria...*, *ob. cit.*, p. 55.

¹²⁹ “[A] ficção legal distingue-se da presunção *iure et de iure* num pormenor fundamental, apesar de muito terem em comum. Enquanto que com a presunção *iuris tantum* pretendemos assumir uma verdade como hipotética, tendo por referência e fundamento máximas de experiência e diferentes graus de razoável probabilidade da verificação do facto presumido, com a ficção assumimos, logo à partida, que é de todo improvável que o facto presumido se tenha verificado dessa forma, mas, entende o legislador, tornou-se necessário positivar normativamente essa *presunção* de tal forma arbitrária e artificial, como a doutrina tradicional refere, que se deverá ter por inilidível. A ficção pode então ser entendida como uma *presunção* que desobedece a máximas de experiência, cuja correspondência com a realidade é uma mera coincidência.”; JORGE MANUEL SANTOS LOPES DE SOUSA, *Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, p. 41, disponível em www.tributarium.net.

¹³⁰ JONATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA CUNHA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 26.

¹³¹ SANTOS JUSTO, *Introdução...*, *ob. cit.*, p. 140.

situações típicas da vida – ou seja, factos, condutas ou relações – bem como as inerentes consequências – ou seja, pagamento, entrega de coisa, inibição de comportamentos ou sanções. A norma jurídica no contexto do direito tributário ou fiscal – usualmente denominada de norma tributária ou norma fiscal – não é exceção. Por conseguinte, da norma tributária, como deduz JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “[d]ir-se-á que a previsão respeita ao facto ou conjunto de factos cuja verificação depende o nascimento da obrigação fiscal ou de imposto; enquanto a estatuição se traduz na criação da obrigação, a qual impende sobre o sujeito a quem diz respeito o facto previsto na norma”¹³².

Como argumenta ANTÓNIO BRÁS TEIXEIRA, “[e]mbora prosseguindo fins diferentes dos do Direito Privado e possuindo conceitos e institutos que lhe são próprios, o Direito Fiscal não pode dispensar em absoluto o seu concurso, pois muitas das situações tributárias por ele consideradas têm na base relações privadas. Os termos em que as relações entre ambos se desenvolvem variam, porém, consoante os casos e a conveniência prática ditada pelo fim proposto pela ordem fiscal”¹³³. Daí que, considerando a relação de subsidiariedade do Código Civil na interpretação de conceitos jurídicos integrados no Direito Fiscal, a LGT não dispensou a sua regulação.

Como já *supra* referido, por força do disposto no n.º 2.º do art.º 11.º da LGT, o legislador, quando estejam em causa conceitos específicos de outros ramos de direito, teve a preocupação de salvaguardar a integridade dos conceitos e, por outro, de assegurar a harmonização da ordem jurídica tributária como meio de coesão do ordenamento

¹³² JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 97. “Mas não basta a verificação do facto, [t]ornando-se também indispensável que exista uma *previsão normativa*, a qual será distinta consoante o tipo de tributo: no caso dos impostos e das denominadas contribuições especiais – que seguem o mesmo regime – exige-se uma lei em sentido formal (lei do órgão legiferante primário ou decreto-lei autorizado), ao passo que no caso das taxas, pode bastar uma mera previsão geral e abstrata, designadamente regulamentar (embora sempre com respeito pelo princípio da precedência de lei).”; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria...*, *ob. cit.*, p. 55. “[N]uma construção jurídica, interessam, fundamentalmente os *pressupostos jurídicos*, isto é, os factos de cuja conjugação a lei de imposto faz depender, expressa ou tacitamente, o nascimento da *relação tributária*. Correspondem aos conceitos jurídicos genéricos de «*Tatbestand*», de «*fattispezie*», à integração dos factos na previsão legal.”; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 186. ALBERTO XAVIER, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 103.

¹³³ ANTÓNIO BRÁS TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal Português – Vol. I*, Edições Ática, Lisboa, 1965, p. 35.

jurídico no seu todo. No entanto – como veremos *infra* – nem sempre as normas tributárias são suficientemente claras de modo a que se consiga delimitar com a segurança jurídica que se exige os elementos que compõem o facto tributário – nomeadamente, material, espacial, temporal e quantitativo. A ser assim, o legislador não deixou, contudo, de acautelar o interesse público: “Caso a interpretação das normas jurídicas não seja possível, à luz das regras e princípios gerais de direito, bem como através do recurso à integração de conceitos, carreados por outros ramos do direito, o legislador admite a utilização do critério da substância económica associado à norma”¹³⁴. “Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários” – cfr. n.º 3.º do art.º 11.º da LGT. São particularmente críticos deste preceito interpretativo – aparentemente, reflexo da teoria da interpretação económica – CASALTA NABAIS e SÉRGIO VASQUES, classificando-a, respetivamente, como uma norma *contraditória* e *anacrónica* quando confrontada com os critérios de interpretação jurídica tipificados nos n.º 1.º e 2.º do mesmo artigo¹³⁵. Ainda assim, não deixam de notar DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA – cuja argumentação não deixamos de subscrever – que o n.º 3.º é uma norma de carácter *residual* que, não obstante ter vindo a ser negada pela doutrina e pela jurisprudência em vários ordenamentos jurídicos, não apresenta particulares riscos se, por um lado, *o interprete tiver o cuidado de não transformar a aplicação do Direito em sua criação* e, por outro, quando as normas tributárias são tecnicamente bem construídas¹³⁶. A perfeição da norma tributária é, em nossa opinião, uma utopia. Está sujeita à evolução da ciência jurídica e à imprevisibilidade das ocorrências, atos ou feitos. A norma tributária, naturalmente, padece de imperfeições consoante o contexto em que seja colocada e, por conseguinte, a

¹³⁴ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e AAVV, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 94.

¹³⁵ “Para além de que não se percebe muito bem como é que as normas de incidência fiscal, após a utilização das regras gerais da interpretação, ainda sejam objecto de dúvidas acerca do seu sentido, uma vez que tais regras visam justamente dissipar todas as dúvidas que se levantem. Daí que, a nosso ver, o n.º 3 do art.º 11º da LGT esteja a mais, já que, ou não diz nada, ou contradiz o que se prescreve no n.º 1.º”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 206. “A alusão à «substância económica dos factos tributários» do n.º 3 constitui um sinal mais do anacronismo que marca os capítulos introdutórios da Lei Geral Tributária, imitando em 1999 o que a primeira Lei Geral Tributária alemã consagrava em 1919.”; SÉRGIO VÁSQUES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 308.

¹³⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 121.

consagração de uma norma residual premente na substância económica, em detrimento da substância jurídica, não apresenta particulares riscos para a segurança jurídica quando esta assuma um carácter residual face à confrontação com as dúvidas emergentes do sentido da interpretação jurídica.

Concluindo, o estabelecimento de uma relação jurídica tributária depende da verificação de um facto tributário. Contudo, o espectro *material, espacial, temporal* ou *quantitativo* do facto tributário nem sempre são delimitados com a certeza e a segurança jurídica que se exige. Por conseguinte – quando as normas tributárias não o façam –, é inegável o recurso aos conceitos de direito civil e, estes sim, definem objetivamente o *quê*, o *onde*, o *quando* ou o *quanto*. Persistindo, ainda, a dúvida sobre o teor jurídico das normas de incidência – que contêm factos tributários – o legislador utiliza um critério *residual* para “desempate” da interpretação normativa.

Ora, verificado um facto tributário (*lato sensu*) e a inerente relação jurídica tributária nasce a obrigação tributária para o sujeito. Emergem um conjunto de obrigações jurídicas de direito fiscal que, decorrente da transposição para este ramo do direito da teoria geral da relação jurídica, afirmam-se abertamente como um *direito público de conteúdo obrigacional*¹³⁷. Estes aspetos gerais são imprescindíveis a uma adequada abordagem dos factos tributários e das relações jurídicas de imposto emergentes das *aquisições originárias*. Num primeiro momento, abordaremos os aspetos essenciais dos impostos operantes neste tipo de factos tributários e, num segundo momento, abordaremos de forma crítica os institutos jurídicos já analisados no contexto desses mesmos impostos.

¹³⁷ SÉRGIO VASQUES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 60. “A relação *jurídico-fiscal* é, pois, uma *relação obrigacional*, embora de Direito Público”; SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p.162. “[O] núcleo central da relação tributária tem a estrutura duma obrigação [e]m tudo semelhante às obrigações jurídicas privadas, o que conduz a que a disciplina e a construção jurídicas da obrigação fiscal se socorra, em maior ou menor medida, dos princípios e conceitos de direito das obrigações.”; CASALTA NABAIS, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 100. “O direito fiscal é um ramo do direito das obrigações de natureza pública, tendo como objecto as relações obrigacionais que se estabelecem entre os cidadãos e o Estado. Daí que o mesmo dependa, conceitualmente, da teoria geral da relação jurídica e do direito das obrigações”; JONATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA CUNHA, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 26. “Só se pode falar em relação jurídica tributária quando um dos seus sujeitos for uma das entidades identificadas no n.º 3 do art.º 1.º da LGT e o seu objecto for a liquidação e cobrança de tributos ou a resolução dos conflitos daí decorrentes (art.º 30.º do mesmo diploma).”; Ac. do STA de 10 de Setembro de 2014, pelo relator Conselheiro COSTAS REIS, disponível em www.dgsi.pt.

6.2. O Imposto do Selo no Sistema Fiscal Português

6.2.1. A Revisão Estrutural do Imposto do Selo

Com a reforma introduzida pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, inerente à tributação do património, o legislador procedeu, entre outros, à revisão do IS. Por entre as várias medidas adotadas neste domínio, no problema em estudo, apenas duas assumem particular importância: por um lado, a revogação do ISSD – substituindo-o pelo IS – e, por outro, a equiparação para efeitos fiscais da usucapião às transmissões gratuitas:

- i) *A revogação do CIMSSD*: A revogação do ISSD justificou-se pela elevada fraude e evasão fiscal de certa forma impulsionada pela ineficiência – nomeadamente, pela teleologia do imposto que assentava numa lógica de tributação intensiva do enriquecimento gratuito ou sem esforço, pela complexidade técnica, pela desadequação ao funcionamento do mercado, pelos elevados custos administrativos, pela escassa receita e pelas elevadas taxas de imposto aplicáveis. Era um imposto *anacrónico* e, como defendia SALDANHA SANCHES ainda durante a vigência do CIMSSD, *insustentável* e que se mantém *por mera inércia*: “Provavelmente com um custo administrativo mais elevado do que a receita que proporciona. A sua supressão surge assim como uma decisão que se justifica por si própria”¹³⁸.
- ii) *A equiparação da usucapião às transmissões gratuitas*: A revisão do CIS, operada com o DL 287/2003, de 12 de Novembro, foi particularmente relevante – na medida em que o legislador não deixou de sujeitar a imposto os factos tributários, até então, sujeitos a ISSD – transferindo-se para o IS – diga-se, de forma mais simples e eficiente – a função de tributar as transferências de propriedade a título não oneroso. Restringindo-nos ao problema em estudo, na temática da tributação das *aquisições originárias*, a revisão do CIS foi particularmente relevante na tributação das *transmissões gratuitas* de bens imóveis *inter vivos* e *mortis causa*: o legislador ficcionou fiscalmente a *usucapião* como um *transmissão gratuita*; o legislador tipificou uma isenção subjetiva das *transmissões gratuitas* quando realizadas a favor de *cônjuge ou unido de facto, ascendentes e descendentes*. Como nota JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “[o]s impostos sobre o património passaram a ser

¹³⁸ SALDANHA SANCHES, *A Tributação...*, *ob. cit.*, p. 24.

fundamentalmente impostos reguladores, com taxas muito mais baixas de tributação, que além da sua função financeira servem também para os estados controlarem a circulação de riqueza e, a partir dela, poderem controlarem também os rendimentos que gera”¹³⁹. Por conseguinte, operou uma inversão de paradigmas, corrigiu injustiças e restringiu a fraude e evasão fiscais.

6.2.2. A Teleologia do Imposto e a Incidência nas Aquisições de Bens Imóveis por Usucapião

Subscrevendo as palavras de JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “[t]rata-se de um imposto que incide sobre uma multiplicidade heterogénea de factos ou atos («*atos, contratos, títulos, livros, papeis e outros factos ou situações jurídicas...*»), como estabelece o artº 1.º do Código), sem um traço comum que lhes confira identidade”¹⁴⁰.

Teleologicamente, o IS é subsidiário em relação a outros impostos sobre o rendimento, consumo e património – nomeadamente, IRS, IRC, IVA, IMI ou IMT – que visa tributar determinadas manifestações de capacidade contributiva que, de outra forma, não seriam. Aliás, a este respeito, como observa SOARES MARTÍNEZ, “[a]través do *imposto do selo*, propriamente dito, visa-se tributar circulações de riqueza, de bens, de valores; sobretudo quando tais valores, ou bens, não tenham podido ser tributados por outra via”¹⁴¹: por um lado, porque tais factos jurídicos não se caracterizarem com nenhum

¹³⁹ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 490.

¹⁴⁰ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 453. “Este intuito reformador visava também um imposto como o Imposto do Selo, que constitui inteiramente o oposto de um imposto neutro. E um imposto que, quando atinge as empresas, não depende do lucro e, por isso, não varia com a conjuntura económica. Pode recair sobre empresas quando está mais a sua capacidade contributiva. Pode ser mais ou menos oneroso conforme o tipo de actividade da empresa – algumas tenderão a pagar muito e outras, quase nada –, criando assim sérias distorções na concorrência. Enquanto imposto que eventualmente recaia sobre pessoas singulares, o Imposto do Selo vai assumir a função ora de uma taxa paga aquando da prestação de certos serviços públicos, embora ultrapassando em muito o custo desses serviços, ora de tributação de certos consumos.”; SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 434. “O imposto do selo tem sido, tradicionalmente, um imposto sobre atos e documentos variados, caracterizado por uma certa inorganicidade e várias lógicas sobrepostas que o tornam não só difícil de compreender como uma espécie de *tertium genus* do sistema fiscal português.”; JOÃO RICARDO CATARINO, *Extinção do IMT – e depois do adeus...* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, N.º 1, Almedina, Coimbra, 2014, p. 53.

¹⁴¹ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 597. “Note-se, porém, que a remodelação referida só em parte actualizou as características do Imposto do Selo, onde continua a ser impossível discernir um princípio

outro imposto e, por outro, porque o legislador não definiu nenhuma norma de incidência geral no CIS. Daí que, no IS, são tributadas realidades tão distintas – para além das transmissões gratuitas do direito de propriedade ou figuras parcelares desse mesmo direito – como os arrendamentos e subarrendamentos, garantias, jogos, operações financeiras, seguros, títulos de crédito ou trespasses.

Uma última consideração prende-se com a organização sistemática do IS: subdivide-se no CIS e na TGIS. À semelhança do que acontece com a codificação do IVA – CIVA e Anexos –, o legislador disciplina no *Código* – em si mesmo – os factos tributários, o valor tributável, as isenções e os termos da liquidação e cobrança, enquanto na *Tabela Geral* especifica as taxas que estão inerentes aos factos tributários.

“Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos – sobre o valor... 0,8%” – Verba 1.1 da TGIS. Esta *verba* é uma verdadeira “regra geral” que – no respeito pelo princípio da tipicidade, enquanto corolário do princípio da igualdade tributária – concretiza as normas de incidência objetiva – cfr. art.º 1.º do CIS – sujeitando a IS todos os *atos, contratos, documentos, títulos e outros factos ou situações jurídicas* que constituam a aquisição do direito de propriedade ou figuras parcelares – independentemente de se tratarem de aquisições a título oneroso ou gratuito¹⁴². Por conseguinte, parece-nos indiscutível na doutrina e na jurisprudência que a Verba 1.1 da TGIS visa tributar os *atos, contratos, documentos, título e outros factos ou situações jurídicas* de circulação do património do ponto de vista formal, ou seja, o facto tributário será – consoante os casos –, *v.g.*, a lavra

de aplicação. No entanto, como se baseia em tributações autónomas, o Imposto do Selo é um imposto fácil de aplicar e de liquidar, o que o torna uma fonte de receitas a que o estado dificilmente vai renunciar.”; SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 433. “Na sua actual modelação, o imposto do selo configura-se como meio de atingir manifestações de capacidade contributiva não abrangidas pela incidência de quaisquer outros impostos. Não revestindo a natureza de tributação de sobreposição, este imposto tende a assumir uma função residual preenchendo espaços deixados em aberto pela tributação do rendimento e do consumo. A confirmação inequívoca deste aspecto é a que decorre do número 2 deste artigo, que expressamente afasta da tributação quaisquer operações que, muito embora genericamente compreendidas na incidência, são efectivamente tributadas em imposto sobre o valor acrescentado.” SILVÉRIO DIAS MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos...*, *ob. cit.*, p. 534.

¹⁴² A sujeição a imposto depende do cumprimento da forma legalmente estipulada para a constituição do direito.

da escritura, do documento particular autenticado, do termo de adjudicação, porquanto, não será a aquisição do direito de propriedade ou figuras parcelares em si mesmo.

“Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1 – sobre o valor... 10%” – Verba 1.2 da TGIS. Esta *verba* configura um *Imposto do Selo sobre transmissões gratuitas* sobre pessoas singulares¹⁴³, em que o legislador, adotando uma solução normativa particularmente inovadora, ficciona fiscalmente – cfr. al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS –, não presume, a *usucapião* como uma transmissão gratuita do direito de propriedade ou figuras parcelares desse mesmo direito relativamente a bens imóveis ou a móveis sujeitos a registo – ainda que para o nosso estudo apenas os primeiros assumam relevo¹⁴⁴. A Verba 1.2 é particularmente importante no domínio, em geral, das *transmissões gratuitas* de bens imóveis e, em especial, por usucapião – pelo que *infra* remetemos a nossa abordagem e delimitação do facto tributário¹⁴⁵.

¹⁴³ As transmissões patrimoniais gratuitas a favor de pessoas coletivas são tributadas como incrementos patrimoniais – cfr. al. e) do n.º 5.º do art.º 1.º do CIS e art.º 21.º do CIRC.

¹⁴⁴ Uma das recomendações constantes do *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal* – coordenado por ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e ANTÓNIO M. FERREIRA MARTINS – passa pela revogação da Verba 1 da TGIS. Defende o grupo de trabalho – especificamente quanto às transmissões gratuitas de bens imóveis – que a incidência fiscal deve ser do IS para o IRS, inserindo um modelo de tributação algo similar às transmissões a favor de pessoas coletivas – ou seja, tributadas em IRC como incrementos patrimoniais: “RECOMENDAÇÃO: [60.] Revogação da verba 1, passando as realidades abrangidas por esta a ser tributadas em sede de IMT, no caso das aquisições onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos. E em sede de imposto sobre o rendimento, no caso de aquisições gratuitas de bens.”¹⁴⁴; AAVV, *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009, p. 566, disponível em https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf.

¹⁴⁵ Vide 7.4.

6.3. O Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas

6.3.1. As Inovações Relativamente à Sisa

A reforma introduzida pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, tipificou no CIMT algumas inovações relativamente à *Sisa*. Argumentava SALDANHA SANCHES – diga-se, com alguma ironia –, referindo-se ao anacronismo da *Sisa*, “[q]ue o seu modo de cobrança parece expressamente concebido para permitir um conluio quase obrigatório entre comprador e vendedor para uma simulação de preço”¹⁴⁶. Manifestando preocupações de eficiência e justiça tributária, o legislador não se limitou a proceder a uma transposição do antigo para o novo Código.

i) *Atualização do VPT das matrizes prediais*: O desajuste do VPT das matrizes prediais foi durante décadas o principal fator de distorção da tributação do património. A elevada inflação dos anos 50 e o poder do influente *lobby* dos senhorios – diga-se, que viram no mesmo período as rendas congeladas –, bem como a variação entre a inexistência e a falta de vontade política nas décadas seguintes – em especial, depois da revolução de 25 de Abril de 1974 –, configuram um somatório de causas que criaram inércia que chegou aos nossos dias. O desajuste foi ainda agravado pela valorização do mercado imobiliário a partir, em especial, da década 80¹⁴⁷. Daí que, com a introdução do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o legislador tenha introduzido novos fatores de ponderação na determinação do VPT dos prédios rústicos e urbanos. Por conseguinte, todos os imóveis que após a entrada em vigor do CIMI fossem objeto de transmissão – e não estivessem arrendados desde data anterior a 1 de Janeiro de 2002 – seriam objeto de avaliação. Ainda assim, a materialização só produziu verdadeiramente os seus efeitos com a avaliação geral dos prédios urbanos de 2011 – introduzida pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro. Os prédios rústicos, por sua vez, ainda que com critérios de avaliação reajustados após entrada em vigor do CIMI, permanecem, na prática, com VPT desajustados e, num número muito considerável de casos, com as características físicas erradamente descritas. Introduziu-se, por conseguinte,

¹⁴⁶ SALDANHA SANCHES, *A Tributação...*, *ob. cit.*, p. 28.

¹⁴⁷ SALDANHA SANCHES, *A Reforma Tributação da Predial* in *Fisco*, N.º 78-79, Lex, Lisboa, 1996, p. 28, disponível em www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Fisco,2078-79,-20111-118.pdf. SALDANHA SANCHES, *A Tributação...*, *ob. cit.*, p. 28. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 308.

objetividade e uniformidade na determinação dos VPT's – ou, pelo menos, menores riscos de subjetividade e arbitrariedade.

- ii) *Combate à fraude e evasão fiscais*: A flexibilização das normas de incidência – assimilando determinadas operações à transmissão de bens imóveis, como, v.g., nas *procurações irrevogáveis* ou nos *contratos-promessa com cláusula de cessão de posição contratual* – traduziu-se numa das maiores inovações relativamente às normas de incidência previstas na vigência da *Sisa*, na medida em que adaptou as normas de incidência às realidades de mercado que eram frequentemente objeto de formas jurídicas que permitiam a fraude e a evasão¹⁴⁸. O combate à fraude e evasão fiscais passou sobretudo, pelo cruzamento de informação entre administração tributária e outros órgãos – v.g. municípios – e também pela tipificação – ainda que de forma tácita – do princípio da universalidade do VPT determinado nos termos do CIMI – aplicando-o aos demais impostos sobre o património e o rendimento para determinação do valor tributável.
- iii) *Reforço dos poderes das autarquias*: As autarquias, para além do poder-dever de fiscalização da situação dos prédios – cfr. art.º 128.º do CIMI e art.º 54.º do CIMT –, têm, também, o poder de modelar taxas de IMI – cfr. art.º 112.º do CIMI: garante-se uma tributação objetiva e uniforme.
- iv) *Redução de taxas*: Com a atualização dos VPT's das matrizes prediais, procedeu-se a uma redução significativa e generalizada das taxas de imposto, na medida em que a revisão daqueles compensariam a redução destas. Garantiu-se, por conseguinte, uma neutralidade fiscal do ponto de vista da manutenção das receitas fiscais¹⁴⁹.

¹⁴⁸ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 308.

¹⁴⁹ A respeito da neutralidade fiscal e da manutenção das receitas, SALDANHA SANCHES – ainda na vigência do CIMSSD – referia ser quase consensual que, com a *larguíssima base fiscal* da *Contribuição Autárquica* – cuja receita arrecadada é pertença dos municípios –, conjugada com a atualização do VPT das matrizes prediais, os municípios poderiam prescindir da receita de *Sisa*, na medida em que o aumento daquela compensaria esta; SALDANHA SANCHES, *A Tributação...*, *ob. cit.*, p. 28. Como abordaremos *infra*, houve ainda uma recente tentativa proceder à extinção do IMT compensando-se os Municípios com a receita obtida pelo IMI. Ainda se legislou e publicitou em *Diário da República* nesse sentido; contudo, nunca chegou a entrar em vigor.

6.3.2. A Teleologia do Imposto e a Incidência nas Aquisições por *Acesso Industrial Imobiliária*

Teleologicamente, o IMT, como nota JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “[é] um imposto sobre a riqueza, cumprindo o comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais da capacidade tributária dos contribuintes portugueses”¹⁵⁰. Como foi *supra* referido, no atinente à tributação do património, resulta do teor do n.º 3.º do art.º 104.º da CRP que “[d]eve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, porquanto, a contribuição para a receita pública com vista à prossecução dos fins do Estado deve respeitar o princípio da capacidade contributiva – como critério de *igualdade material*. O IMT – um imposto não estadual, real e de obrigação única – é um *imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis* – cfr.º n.º 1.º do art.º 1.º do CIMT. As transmissões onerosas de bens imóveis são atos de manifestações de riqueza reveladoras aptas a contribuir para a receita pública¹⁵¹, ou seja, revelam capacidade contributiva. Dessas manifestações de riqueza se afere *quem* e em que *medida* está apto a contribuir. Subentende-se, por conseguinte, que a finalidade não é a tributação da transmissão onerosa de bens imóveis; a *transmissão* é apenas o meio de revelar a manifestação de riqueza. Não se confunda a tributação das manifestações de riqueza decorrentes das transmissões onerosas de bens imóveis com o aumento líquido do património porque, na realidade, não existe; existe, isso sim, “[u]ma mera substituição do suporte em que se materializa esse património ou riqueza, dinheiro por imóveis na maioria dos casos”¹⁵². Não se confunda, também, o IMT com o IS que visa tributar os atos e contratos inerentes ao facto sujeito àquele imposto; nem como o IMI que incide sobre a titularidade dos mesmos.

¹⁵⁰ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 233.

¹⁵¹ “Também o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) é um imposto real e sobre o património, mas que incide não sobre a titularidade, mas sobre a aquisição de imóveis. Por conseguinte, ao contrário do que se passa no IMI, está-se aqui na presença de um facto tributário esporádico ou não periódico, o que leva a caracterizar o imposto como de obrigação única (classificação relevante, por exemplo, para efeitos de determinação do início da contagem dos prazos de prescrição das obrigações tributárias ou de caducidade do direito à liquidação).”; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 200. “No caso concreto do IMT, o mesmo pretende tributar a transferência do direito de propriedade de imóveis bem como de outras figuras parcelares desse direito.”; JONATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA CUNHA, *Curso...*, *ob. cit.*, p. 394.

¹⁵² JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 238.

“O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional” – cfr. n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT. Decompondo a norma, a incidência objetiva do imposto pressupõe a verificação de um conjunto de requisitos legais:

- i) *Transmissão a Título Oneroso*: A transmissão de bens a título oneroso para efeitos de IMT pressupõe a transmissão de um bem imóvel mediante convenção de um *preço* ou estipulação de um *valor a pagar*, respetivamente, a realizar como contraprestação ou indemnização. Embora, em regra, o pagamento do *preço* ou *valor* corresponda à entrega de uma quantia pecuniária, nada obsta a que aquele também possa ser realizado de forma diversa, podendo corresponder, *v.g.*, à cessão do direito de propriedade sobre outra coisa, à cessão de direitos de crédito, à atribuição de quotas por contribuições de indústria, entre outras. O carácter não pecuniário do pagamento da contraprestação ou indemnização não tem um nexo de correspondência com a onerosidade ou gratuidade da operação; devemos simplesmente atender ao valor económico abstrato da coisa ou direito a realizar para concluir pela onerosidade da transmissão.
- ii) *Transmissão do Direito de Propriedade ou Figuras Parcelares*: Um dos requisitos objetivos da incidência de IMT, nos termos do n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT, é a transmissão do direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis. Porém, tal não é inteiramente verdade. Para além da constituição de direitos reais emergentes da aquisição do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse mesmo direito – *v.g.*, o direito de usufruto, o direito de uso e habitação ou o direito de superfície –, os n.º 2.º e 3.º do art.º 2.º do CIMT tipificam um conjunto de situações de facto que, não configurando uma efetiva transmissão do direito de propriedade ou de alguma figura parcelar, estão assimiladas a operações de transmissão desse direito e, por conseguinte, sujeitas a IMT¹⁵³. Na prática, privilegiam a substância económica em detrimento da substância jurídica. Extrai-se, assim, que não há

¹⁵³ São os casos, *v.g.*, as promessas de aquisição e alienação logo que se verifique a tradição da coisa (cfr. al. a) do n.º 2.º do art.º 2.º do CIMT), os arrendamentos ou subarrendamentos de longo prazo (cfr. al. c) da mesma norma).

um efetivo nexo de correspondência entre as transmissões de bens imóveis para o Direito civil e as transmissões de bens imóveis para o Direito Fiscal. Parece-nos, assim, que o *Legislador* tipificou uma contradição evidente entre o teor do n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT e os n.º 2.º e 3.º do mesmo artigo, quando prevê como requisito de incidência objetiva a *transmissão do direito de propriedade*, em vez da expressão *por forma correspondente ao direito de propriedade*¹⁵⁴.

iii) *Imóveis Sitos em Território Nacional*: Para efeitos de territorialidade em sede de IMT, “Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira” – cfr. n.º 1.º do art.º 5.º da CRP. Ao contrário de outros impostos, o IMT é um imposto de aplicação uniforme em todo o território nacional independentemente da localização dos imóveis, ou seja, sem especificidades geográficas inerentes à localização municipal ou à inserção na plataforma continental ou nos arquipélagos. Mesmo tratando-se de um imposto cuja receita é da titularidade dos municípios por operações realizadas na sua circunscrição territorial¹⁵⁵, ele é liquidado e cobrado pela Administração Tributária¹⁵⁶, não havendo lugar a quaisquer benefícios inerentes à geografia – interioridade ou insularidade –, v.g., como isenções ou reduções de taxas. Por conseguinte, não obstante a regulação por força de Lei do imposto – que é da competência da AR –, não se afigura incorreto afirmar que o IMT tem subjacente um *princípio de territorialidade municipal*¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Veja-se, v.g., o n.º 1.º do art.º 3.º do CIVA, em que o *Legislador*, face às ficções jurídicas tipificadas nas normas de incidência objetiva do CIVA, cuja *facto tributário* nasce mesmo sem a efetivação da transmissão do direito de propriedade no direito civil, estabeleceu a previsão normativa *por forma correspondente ao direito de propriedade*. Contudo, como refere SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 439, “[a] previsão normativa não incide sobre o contrato de compra e venda, mas sobre qualquer contrato que tenha efeitos equivalentes ao da compra e venda, ou seja, qualquer contrato que confira posse segura e pacífica do imóvel”. Daí que o teor da citada norma não tenha integral correspondência com a finalização prática da mesma, que é concretizada pelo disposto nos n.º 2.º a 6.º do mesmo artigo.

¹⁵⁵ Cfr. al. b) do art.º 14.º da Lei 73/2013, de 3 de Setembro, com a redação atribuída pela Lei 7-A/2016, que aprova o *OE 2016*. Até então, mantinha-se em vigor a al. a) do art.º 10.º da revogada LFL, que havia sido aprovada pela Lei 2/2007, de 5 de Janeiro

¹⁵⁶ Cfr. art.º 21.º e 37.º do CIMT.

¹⁵⁷ Resulta da aplicação do princípio do *lex rei sitae* – ou seja, lugar da situação dos bens.

O n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT representa uma verdadeira cláusula de “incidência geral”: tributa todas as transmissões do direito de propriedade ou figuras parcelares desse mesmo direito sobre bens imóveis – ainda que não descritas nos n.º 2.º, 3.º e 5.º do mesmo artigo. Ou seja, do teor da norma extrai-se que o facto tributário é a circulação do património em si mesmo enquanto manifestação de riqueza – em contraposição ao IS que tributa o ato ou contrato que lhe está subjacente e ao IMI que tributa a titularidade da propriedade.

O legislador tipificou como facto tributário as *aquisições de bens imóveis por acessão*; já *supra* referimos que nem todas as formas de *acessão (lato sensu)* são suscetíveis de ser enquadradas na al. h) do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT. Da conjugação das normas de incidência da *acessão* e de incidência geral e objetiva no CIMT percebemos, desde logo, que não são sujeitas a IMT as aquisições por *acessão natural* e por *acessão industrial mobiliária*, respetivamente, por não assumirem uma natureza económica e imobiliária. Por conseguinte, face à natureza económica e imóvel dos bens a adquirir, há facto tributário quando se verificarem aquisições por meio de *acessão industrial imobiliária*; dito de outro modo, há sujeição a imposto quando se *une e incorpora* coisas pertencentes a sujeitos diferentes, assumindo uma delas a natureza de imóvel, e um ou outro adquire a parte que não lhe pertencia, quer quando seja pela aquisição do imóvel, quer quando seja pela aquisição das *obras, sementeiras ou plantações*; no caso destas últimas, a sujeição a IMT, sustenta-se na delimitação do conceito de *prédio* tipificado na 1.ª parte do n.º 1.º do art.º 2.º do CIMI; dito de outro modo, o Código é taxativo e particularmente claro naquilo que o integra: “[p]rédio é toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência (...)”.

Interpretação contrária, a respeito desta sujeição, tem JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, considerando que só o sujeito que adquire o prédio está sujeito a IMT e, por conseguinte, o adquirente das *obras, sementeiras e plantações* estão fora da norma de incidência¹⁵⁸. No entanto, com o respeito que é devido à referida doutrina, não

¹⁵⁸ “É relevante notar que a Lei estabelece que o que fica sujeito a imposto é a aquisição de bens imóveis. Na verdade, apesar de a Lei estabelecer na mesma norma a sujeição da aquisição de benfeitorias e da aquisição por acessão, neste último caso teve o cuidado de estabelecer expressamente que o que fica sujeito a imposto é a aquisição «de imóveis por acessão». Essa especificação tem o importante efeito de conduzir a que o que está sujeito a imposto é a aquisição do imóvel e não a aquisição da plantação, da sementeira ou

concordamos; tributando o IMT a transmissão onerosa de prédios e integrando esse conceito as *obras, sementeiras e plantações* neles incorporadas ou assentes, com carácter de permanência, não nos parece que o legislador tenha pretendido deixar de tributar tais realidades. Se assim não for, mesmo que se discorde da opção do legislador, tal interpretação faria “tábua rasa” do disposto no n.º 1.º do art.º 2.º do CIMI. Assim, há facto tributário nas aquisições por *acessão* nos termos da al. h) do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT quando:

- i) O autor da incorporação faz em terreno seu *obras, sementeiras ou plantações* com materiais alheios, independentemente da boa ou má fé daquele – cfr. art.º 1339.º do CC;
- ii) O autor da incorporação faz *obras, sementeiras ou plantações* de boa fé em terreno alheio e estas tenham um valor superior ao do terreno – cfr. n.º 1.º do art.º 1340.º do CC;
- iii) O autor da incorporação faz *obras, sementeiras ou plantações* de boa fé em terreno alheio e estas tenham um valor inferior ao do terreno, adquirindo aquelas o proprietário deste – cfr. n.º 3.º do art.º 1340.º do CC;
- iv) As *obras, sementeiras ou plantações* sejam realizadas de má-fé em terreno alheio e o proprietário do terreno preferir adquiri-las, em vez da restituição do terreno no estado primitivo – cfr. 2.ª parte do art.º 1431.º do CC;
- v) As *obras, sementeiras ou plantações*, com materiais alheios, sejam realizadas em terreno alheio é correspondentemente aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no art.º 1340.º do CC, independentemente de o autor da incorporação estar de boa ou de má-fé – cfr. n.º 1.º do art.º 1342.º do CC.
- vi) Haja lugar a prolongamento de edifício por terreno alheio – cfr. art.º 1343.º do CC.

O IMT, teleologicamente direccionado para tributar atos translativos do direito de propriedade ou figuras parcelares sobre bens imóveis, sujeita a imposto uma realidade jurídica que poderíamos afirmar – pelo menos, em teoria – como incompatível com as modalidades de aquisição originária. Ainda assim, como já referimos, é inequívoco que

das obras. Assim, o sujeito passivo do imposto será só aquele que adquire o prédio através do exercício do direito da aquisição por *acessão*.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 238.

o legislador pretendeu sujeitar este instituto a tributação e, em nossa opinião, seja neste imposto, ou em outro qualquer, justifica-se com o fundamento constitucional de *igualdade material*. De outro modo, à semelhança do que se verificava com a *usucapião* antes da incidência à Verba 1.2 da TGIS, a *acessão* poderia configurar um instrumento de fraude e evasão fiscal utilizada como subterfúgio legal na aquisição de bens imóveis sem sujeição a imposto.

PARTE II
A TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES ORIGINÁRIAS:
A RELAÇÃO JURÍDICA DE IMPOSTO

CAPÍTULO I

TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES POR *USUCAPIÃO*

7. O Facto Tributário

7.1. Breve Enquadramento

Um dos aspetos mais controversos na tributação das aquisições por *usucapião* prende-se com a constituição da obrigação tributária – ou seja, a delimitação do facto tributário. As divergências são de tal modo evidentes que o STA, ainda hoje, não consolidou a sua jurisprudência, porquanto, os tribunais tributários – bem como a arbitragem – continuam a proferir decisões com orientações interpretativas que nada contribuem para o princípio da proteção da confiança e da segurança jurídicas. Às divergências dos tribunais tributários juntam-se, ainda, as orientações genéricas da administração tributária e as interpretações da doutrina.

As normas de incidência tipificam factos tributários, mas a constituição da obrigação tributária vai depender da verificação destes. A delimitação do facto tributário vai condicionar, *v.g.*, a sujeição ou não sujeição, a fixação do valor tributável, as isenções, a caducidade, a liquidação, a exigibilidade do imposto ou o recurso aos meios

impugnatórios. Daí decorre uma necessidade premente de harmonização das várias correntes interpretativas como garante da segurança jurídica e da proteção da confiança.

7.2. Tese do Ato Notarial ou Judicial de Justificação

A interpretação segundo a *tese do ato notarial ou judicial de justificação* é o resultado da relação dos fragmentos *material e temporal* do facto tributário, ou seja, da assimilação da *usucapião* a uma *transmissão gratuita* de bens imóveis para efeitos fiscais, bem como da constituição ou nascimento da obrigação tributária.

“Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto: [d]ireito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião” – cfr. al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS. A assimilação decorre da tipificação de uma ficção legal na previsão normativa da referida norma de incidência objetiva. Significa, isto, que o Legislador assimila ficticiamente realidades factuais diferentes para as sujeitar ao mesmo regime jurídico, ou seja, a partir de um facto – a aquisição do direito de propriedade por usucapião – ficciona o legislador a verificação de outro – a transmissão gratuita da propriedade sobre bens imóveis – tributando aquela como se desta se tratasse¹⁵⁹.

¹⁵⁹ “[N]a aquisição por usucapião, para efeitos da incidência do Imposto do Selo, o legislador alheou-se das disposições da lei civil aplicáveis, optando por considerar que o estado tem direito ao imposto no momento do título justificativo da usucapião.”; Circular 19/2009, de 21 de Julho, do Director-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt. “Embora sendo uma forma de aquisição originária (cfr. arts. 1287.º e segs. Do CC), a usucapião é, para efeitos de incidência do IS, considerada (ficcional) como uma transmissão gratuita de bens imóveis [cfr. arts. 1.º, n.ºs 1 e 3.º, alínea a), e 2.º, n.º 2, alínea b), do CIS], que ocorre, no caso de escritura de justificação notarial, no momento em que for celebrada a escritura [cfr. a alínea r) do art. 5.º do CIS].”; Ac do STA, de 12 de Outubro de 2016, pelo relator Conselheiro FRANCISCO ROTHES, disponível em www.dgsi.pt. “Na situação em apreço o legislador «ficcional» a aquisição por usucapião como transmissão gratuita de bem, pois incluiu-a nesta categoria jurídica, ideia que é reforçada com o disposto na verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, do que decorre que, subsequentemente, há que cumprir as obrigações acessórias previstas na lei que, no caso, consistem na apresentação das declarações previstas no art. 26º do CIS e no art. 15º do Dec.-Lei nº 287/2003, de 12/11, sendo que tal a aquisição só pode reportar-se aos direitos reais constantes da matriz, à data da celebração da escritura de justificação.”; Ac. do TCAS, de 23 de Junho de 2009, pelo relator Desembargador JOSÉ CORREIA, disponível em www.dgsi.pt. “A equiparação da aquisição por usucapião a uma transmissão gratuita, consagrada no artigo 1.º, n.º 3, do Código de Imposto de Selo (CIS), constitui uma ficção que o legislador fiscal estabeleceu exclusivamente para efeitos fiscais.”; Ac. do TCAS, de 7 de Junho de 2018, pela relatora Desembargadora ANABELA RUSSO, disponível em www.dgsi.pt.

A constituição do facto tributário, para além dos demais elementos – nomeadamente, o material, o espacial e o quantitativo – depende, também, do elemento temporal: “A obrigação tributária considera-se constituída: [N]as aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a ação de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial” – cfr. al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS. Na prática, é inegável que o legislador desconsiderou fiscalmente os atos da posse – desencadeados pelo *apossamento* ou pela *inversão do título* – e a retrotração temporal do direito de propriedade ao início dos mesmos – cfr. al. c) do art.º 1317.º do CC¹⁶⁰.

Ora, a aquisição por *usucapião* é um modo de adquirir que depende de reivindicação pelo sujeito substantivamente legitimado; depende da prática de um ato solene – diga-se, da *justificação*. Consequentemente, a obrigação tributária constitui-se com a prática de um facto tributário – ou seja, do ato de *justificação* que reivindica o direito de usucapião. Da conjugação dos elementos *material* e *temporal* do facto tributário resultará que a

¹⁶⁰ “Ficcionando o legislador a usucapião como transmissão gratuita de imóveis para efeitos de incidência de IS, a escritura de justificação notarial por usucapião é que constitui o facto tributário na medida em que a obrigação do pagamento do Imposto do Selo neste caso se constitui na data da sua celebração”; Ac. do STA, de 29 de Março de 2017, pelo relator Conselheiro FONSECA CARVALHO, disponível em www.dgsi.pt. “Para efeitos fiscais, o legislador situa a aquisição por usucapião, que inclui nas transmissões gratuitas, no momento em que se detecta o aumento de riqueza equivalente ao “substrato económico” do direito novo que surge no património do usucapiente. É por isso que o facto tributário não coincide com o momento em que se iniciou a posse ou com o momento em que findou o prazo prescricional, mas com o momento em que há um acto público que justifica a aquisição. Só com a justificação judicial ou notarial é que, para efeitos fiscais, nasce a obrigação de imposto de selo, por ser esse momento que se revela a capacidade contributiva do usucapiente.”; Ac. do STA, de 7 de Março de 2012, pelo relator Conselheiro LINO RIBEIRO, disponível em www.dgsi.pt. “[P]elo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto formal de aquisição por causa de usucapião. [E], assim, o acto formal de «aquisição por usucapião» de um imóvel é o objecto de incidência de tributação em imposto do selo.”; Ac. do STA, de 13 de Outubro de 2010, pelo relator Conselheiro JORGE LINO, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 12 de Fevereiro de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 9 de Julho de 2014, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 20 de Fevereiro de 2013, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 13 de Março de 2013, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇÃS, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇÃS, disponível em www.dgsi.pt.

tributação incide sobre o ato notarial ou judicial de justificação. É uma opção legislativa fundamentada na prevenção da evasão fiscal, nomeadamente, na simulação de negócios jurídicos: as aquisições por usucapião não eram sujeitas a imposto, sendo as *justificações* destinadas à aquisição por usucapião utilizadas como instrumento de fraude e evasão fiscal – dissimulando o verdadeiro negócio jurídico¹⁶¹.

A *supra* descrita *tese do ato notarial ou judicial de justificação* é a interpretação amplamente acolhida pela doutrina, pela administração tributária e, ainda, pela maior parte da jurisprudência dos tribunais superiores.

7.3. Tese da Aquisição de Direitos Reais

Orientação diferente encontramos na outra parte dos tribunais tributários superiores e, também, na arbitragem. Na interpretação do facto tributário, segundo a *tese da aquisição de direitos reais*, o legislador pretendeu tributar a aquisição do direito de propriedade em si mesmo, em detrimento do ato notarial ou judicial que lhe dá suporte. O facto tributário subjacente à previsão normativa da al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS é a constituição de um direito *ex novo*¹⁶².

¹⁶¹ “As aquisições por usucapião passaram a estar sujeitas a Imposto do Selo sobre as transmissões gratuitas, em razão, fundamentalmente, da necessidade de prevenir a evasão fiscal. Na verdade, na vigência do Imposto Sucessório, a falta de previsão da sua sujeição havia conduzido à utilização dos instrumentos de justificação da aquisição por usucapião para titular aquisições de bens que, na verdade, eram transmissões por compra e venda, doações ou através de outros tipos de contratos sujeitos àquele imposto. Nessas situações a escritura de justificação era utilizada, fundamentalmente, como instrumento de evasão fiscal, para evitar o imposto que incidia sobre as transmissões tituladas pelos contratos em que realmente assentavam as transmissões.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 498. “Essa ficção, que se impõe por razões de prevenção e combate à fraude, não se afigura como desproporcionada, sendo que apesar dos efeitos civis da usucapião retroagirem à data do início da posse, a fixação do nascimento da obrigação tributária na data da celebração da escritura não contende com os princípios constitucionais que devem presidir à tributação.”; Ac do STA, de 12 de Outubro de 2016, pelo relator Conselheiro FRANCISCO ROTHES, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶² “[O]lhando para a própria norma de incidência contida na verba 1.2 da Tabela Geral do IS, esta é clara quando refere expressamente: «Aquisição gratuita de bens imóveis, incluindo por usucapião (...)». [N]ão resta pois dúvida que é sobre a aquisição e respetivo valor que incide o imposto, pelo que não colhe o argumento da Requerida segundo o qual o IS em causa incidiria sobre o documento «Escritura Pública.»; Decisão Arbitral do CAAD, de 9 de Novembro de 2017, pelo árbitro SÉRGIO SANTOS PEREIRA, disponível em www.caad.org.pt. “A aquisição por usucapião está, pois, no âmbito de incidência do Imposto de Selo, não o ato notarial que lhe dá suporte, mas a aquisição originária de imóvel por usucapião. É o ato

Sem prejuízo da ficção legal tipificada, o *nascimento da obrigação tributária*, nos termos da al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS, será uma ocorrência obrigacional de direito público pela aquisição do direito de real que o ato notarial ou judicial de justificação se limita a materializar enquanto requisito de forma.

A *tese da aquisição de direitos reais* parece ter sido rejeitada pela jurisprudência do STA. Esta *tese* – como analisaremos *infra*¹⁶³ – suscita problemas no domínio da *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo* – nomeadamente, no plano do *princípio da igualdade tributária* e ao nível das próprias normas regulatórias da *justificação* da aquisição por *usucapião*.

aquisitivo em si mesmo que é tributado, porquanto o legislador entende que estamos perante uma aquisição gratuita e como tal está sujeita a imposto de selo. Recorde-se que esta é uma solução que surgiu no sistema fiscal português [n]o da reforma fiscal do património de 2004”; Decisão Arbitral do CAAD, de 21 de Outubro de 2015, pela árbitro MARIA DO ROSÁRIO ANJOS, disponível em www.caad.org.pt. “Não constitui transmissão gratuita de bens que possa constituir facto tributável no âmbito da previsão normativa do disposto no art. 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, a celebração de uma escritura pública de justificação de aquisição por usucapião, com o fim de reatar o trato sucessivo e proceder ao registo daquele prédio anteriormente adquirido, nos termos do art. 34.º do Código do Registo Predial”; Ac. do TCAN, de 18 de Setembro de 2014, pela relatora Desembargadora MARIA CRISTINA FLORA SANTOS, disponível em www.dgsi.pt. “A justificação notarial é o acto por meio do qual alguém explicita o modo de aquisição do seu direito de propriedade, precisando os factos que o comprovam. Constitui um meio destinado a possibilitar o registo de um direito e, por outro lado, um acto de natureza probatória que permite harmonizar a situação jurídica com a registral e, assim, a publicitação dos direitos inerentes às coisas imóveis. [A] justificação para reatamento do trato sucessivo destina-se a obter o suprimento dos documentos em falta, relativos a uma ou mais transmissões intermédias, na cadeia estabelecida desde o dono inscrito até ao actual. [A] mesma servirá para os casos em que a sequência das aquisições derivadas não se interrompe desde o proprietário inscrito até ao actual proprietário (justificante), mas que, em relação a uma ou algumas transmissões, os interessados não dispõem do respectivo documento que as permita comprovar, pese embora tenham sido tituladas em conformidade com a lei. [A] alegação de que do teor da escritura notarial consta a invocação da posse e de que a usucapião cumpre com os requisitos da aquisição da propriedade por esta via, não se oferece procedente, porquanto, a aquisição do imóvel em apreço ocorreu pela via sucessória descrita no probatório, e reiterada na declaração proferida pelos outorgantes na mencionada escritura de justificação notarial. [D]onde se impõe concluir que as liquidações adicionais de Imposto de Selo enfermam do vício de violação de lei, dado que a justificação notarial em apreço não titula qualquer transacção de propriedade, pela qual fosse devido o imposto.”; Ac. do TCAS, de 23 de Março de 2017, pelo relator Desembargador JORGE CORTÊS, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶³ Vide 7.4.

7.4. Posição adotada

Ao tipificar uma ficção legal, o legislador pretendeu assimilar a *usucapião* à realidade jurídico-fiscal das transmissões gratuitas de bens imóveis. Na prática, a *usucapião* fica sujeita às mesmas condicionantes que, *v.g.*, as doações ou as partilhas – nomeadamente, na determinação do valor tributável, nas isenções, nas taxas aplicáveis, na liquidação, na cobrança, na fiscalização, entre outros. Mas são os elementos *material* e *temporal*, como referido *supra*, aqueles que revelam ser determinantes na delimitação do facto tributário. Importa recordar que o facto tributário é composto pelos elementos *material*, *espacial*, *temporal* e *quantitativo*; é um facto fragmentado; é uma ocorrência da vida enquadrável na previsão normativa de um conjunto de normas tributárias – ou seja, que não se restringe às normas de incidência objetiva. *In casu*, o facto tributário decorre – sem prejuízo dos elementos *espacial* e *quantitativo* –, materialmente, da prática de um ato solene – recorde-se, a *justificação* – e, temporalmente, da sua definitividade. Olhando isoladamente para o teor da al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS não haveria grandes dúvidas sobre a procedência da argumentação deduzida pelos defensores da *tese da aquisição de direitos reais*. Mas da articulação dos *fragmentos* do facto tributário concebe-se a ideia da *tese do ato notarial ou judicial de justificação*; da cumulação dos elementos *material* e *temporal* concebe-se a ideia de tributação do ato de suporte à *usucapião*. Ao assimilar fiscalmente a *usucapião* a uma transmissão gratuita, o legislador tipificou uma prevalência da substância fiscal em detrimento da substância privatística: é fiscalmente irrelevante, *v.g.*, o momento da aquisição da posse – o *apossamento* ou a *inversão do título* –, a forma de aquisição da posse – titulada ou não titulada –, a subjetividade da posse – de boa ou má fé – ou a aquisição do direito por ato translativo – *v.g.*, por sucessão, doação ou compra e venda –, porquanto, se a obrigação tributária se constitui com um facto tributário e a norma tributária tipifica que a *obrigação* se constitui com a *justificação* – ou seja, um ato – cremos que o facto tributário subjacente seja o *ato notarial ou judicial de justificação*. Uma vez *justificado* o direito sobre bens imóveis e cumulativamente reivindicada a *usucapião* há facto tributário, porquanto, da conjugação do teor da al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º e da al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS, resulta, em nossa opinião, que à aquisição de direitos reais sobre bens imóveis por *usucapião* está subjacente o *ato notarial ou judicial de justificação* como facto tributário.

A interpretação segundo a *tese do ato notarial ou judicial de justificação* está evidenciada, também, na TGIS. Na Verba 1.2 da TGIS o legislador utilizou a expressão “a acrescer, sendo caso disso, à da Verba 1.1”. Ora, tendo por incontroverso o facto

tributário subjacente à Verba 1.1 da TGIS – ou seja, a incidência sobre os atos que dão suporte à transferência de direitos reais sobre bens imóveis –, a utilização da expressão *a acrescer* na Verba 1.2 da TGIS assume, em nossa opinião, um particular protagonismo; a expressão verbal, em sentido intransitivo – ou seja, que trás em si mesmo a ideia completa de uma ação sem necessidade de conjugação ou complementos –, significa *tornar-se maior* ou *crescer*; traduz, em nossa opinião, uma ampliação do âmbito ou da natureza intrínseca. Aliás, esta ideia de uniformidade colhe fundamento na tipificação de uma *verba* sobre *aquisições de bens* subdividida consoante se trate de transmissões gratuitas ou onerosas; na prática, a única distinção fiscal entre si opera ao nível da taxa aplicável.

Têm vindo a ser suscitadas na jurisprudência e na arbitragem patologias na relação do facto tributário com o modo de *justificação* do direito correspondente, considerando que não existe um único modo de *justificação*. Por conseguinte, somos da opinião que os tribunais tributários superiores e a arbitragem não têm abordado a problemática com a densificação jurídica que se exige. Importa, portanto, interpretar o facto tributário à luz dos modos de *justificação* e compreender as consequências jurídico-fiscais:

- i) *Justificação destinada ao estabelecimento de trato sucessivo*: Trata-se de um meio de *justificação* utilizado para reivindicar um direito *ex novo*. A *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* é utilizada, recorde-se, quando um sujeito substantivamente legitimado reivindica um direito sobre um imóvel que esteja omissa no registo predial ou, quando descrito, não tenha titular inscrito; é desencadeado um trato sucessivo. Há facto tributário: há *justificação* e reivindicação da usucapião.
- ii) *Justificação destinada ao estabelecimento de novo trato sucessivo*: Trata-se, à semelhança da *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo*, de um meio de reivindicação de um direito *ex novo*. Diferentemente do caso anterior, há um sujeito substantivamente legitimado que reivindica o direito sobre um imóvel com um titular inscrito no registo predial; reconhecendo-se o direito do novo titular, é desencadeado um novo trato sucessivo que interrompe

o anterior; torna-se ineficaz o direito do anterior titular; há a constituição de um direito inteiramente novo. Há, igualmente, um facto tributário¹⁶⁴.

iii) *Justificação destinada ao reatamento de trato sucessivo*: Maior complexidade jurídica apresenta a relação do facto tributário quando seja a *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo*. Tem entendido alguma jurisprudência dos tribunais tributários superiores e a arbitragem que a *justificação* da aquisição por *usucapião* destinada ao *reatamento do trato sucessivo* está fora do âmbito da incidência da al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS. As decisões encontram-se ancoradas na *tese da aquisição de direitos reais*, porquanto, a norma de incidência ao tributar a aquisição de um direito real em si mesmo configurará uma *dupla tributação* quando o justificante houvesse adquirido o mesmo direito, *v.g.*, por partilha, doação ou compra e venda não inscrito no registo predial – ainda que realizada sob a forma legalmente exigível e cumpridas as obrigações fiscais. Por conseguinte, entendem as mesmas decisões que a relação jurídica-fiscal deve atender também à substância económica dos factos tributários em detrimento da substância jurídica – *cfr.* n.º 3.º do art.º 11.º da LGT –, na medida em que essas mesmas aquisições já haviam sido tributadas. Concluem as mesmas decisões que na *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo*, cujo titular reivindica a aquisição por *usucapião*, não há facto tributário porque o sujeito passivo, no momento da *justificação*, já era, de facto, o titular do direito; o sujeito passivo, embora tenha título translativo do seu direito, por vicissitudes várias, não consegue a inscrição no registo predial pela falta das inscrições intermédias entre si e o titular inscrito – ou seja, do trato sucessivo – e, também, não tem os títulos intermédios que o permitam reatar – *v.g.*, por extravio, por destruição ou por impossibilidade de localização do cartório onde houvesse sido obtido. Estas situações ocorrem com alguma frequência com as transmissões de bens imóveis anteriores à entrada em vigor das alterações introduzidas pelo DL n.º 116/2008, de 4 de Julho, no CRPredial – ou seja,

¹⁶⁴ Nas situações de justificação destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* e ao *estabelecimento de novo trato sucessivo* há sempre um facto tributário, independentemente da interpretação que esteja subjacente à sua constituição. Dito de outro modo, independentemente de se considerar que o facto tributário subjacente à aquisição por meio de usucapião seja o direito real em si mesmo ou o ato que lhe dá suporte, há sujeição a imposto do selo porque há inequivocamente constituição de um direito *ex novo*.

quando a inscrição no registo predial não era obrigatória. Do ponto de vista da *tese da aquisição de direitos reais* a jurisprudência e a arbitragem precursoras desta interpretação estarão inteiramente corretas, independentemente da invocação da *usucapião*. No entanto, em nossa opinião, as decisões proferidas padecem de erros e desconformidades de teor jurídico que não podem deixar de ser analisadas. Analisando criticamente, como defendido *supra*, a *tese da aquisição de direitos reais* não colhe fundamento e, por conseguinte, dúvidas não há de que o legislador desconsiderou fiscalmente os atos de Direito civil praticados anteriormente pelo justificante – v.g., a aquisição por partilha, doação ou compra e venda, ainda que realizadas sob a forme legalmente exigível, cumpridas as obrigações tributárias e sem que o correspondente direito tenha sido inscrito no registo predial –, considerando que o facto tributário será o ato que dá suporte à transmissão. Do teor da al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º e da al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS – bem como de qualquer outra norma do CIS – não resulta a tipificação de qualquer discriminação fiscal dos modos de *justificação*, referindo-se genericamente o Código à *ação de justificação judicial* – processo especial já revogado –, à *celebração de escritura de justificação notarial* e à *decisão proferida nos termos do processo de justificação do CRPredial*. Não se encontrando tipificado ou evidenciado qualquer tratamento diferenciado dos modos de *justificação*, aparentemente, o legislador pretendeu a aplicação de um tratamento fiscal uniforme. Uma vez reivindicada a *usucapião* no ato de *justificação* – seja qual for o modo declarado – há facto tributário. Problema diferente é se desse tratamento fiscal uniforme implícito na al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS está assegurada a igualdade material, ou seja, se a norma fiscal está em desconformidade com o princípio da igualdade tributária ao tratar de forma igual a *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo* e a *justificação* destinada ao *reatamento de trato sucessivo*. A *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo* – como *supra* referido – visa restabelecer a cadeia de transmissões entre o titular inscrito no registo predial e o justificante – enquanto titular que se arroga do direito. O justificante deve relativamente a cada transmissão intermédia – na impossibilidade de obter os títulos de cada uma delas – indicar as causas aquisitivas e as razões de não

poder obter os respectivos títulos¹⁶⁵. Não sendo possível a reconstituição ou improcedendo por alguma desconformidade jurídica, o justificante apenas poderá reivindicar o direito e inscrevê-lo no registo predial invocando simultaneamente a usucapião. Ora, uma vez invocada a *usucapião*, a verdade é que não podemos falar verdadeiramente de um *reatamento de tratos sucessivos* – antes, sim, de um *estabelecimento de novo trato sucessivo*. Nem poderia ser outra a solução porque, por um lado, o CRPredial – na impossibilidade de reconstituir as transmissões intermédias – tipifica que, uma vez invocada, a *usucapião implica novo trato sucessivo a partir do titular do direito assim justificado* – cfr. n.º 3.º do art.º 116.º do CRPredial – e, por outro, haverá sempre de se atender à substância do negócio assente nas declarações prestadas pelo justificante em detrimento da substância jurídica – cfr. n.º 3.º do art.º 11.º da LGT. E em substância, invocando a *usucapião* por posse própria ou acessão na posse, a causa da reivindicação não será a *aquisição derivada* – resultante do título de que dispõe e permitiria a continuidade do trato sucessivo –, será a *aquisição originária* do direito – que implica necessariamente o *estabelecimento de um novo trato sucessivo* e a interrupção do anterior. Ora, posto isto, a conclusão não pode ser outra: a *justificação* destinada ao *reatamento de trato sucessivo* – característica das *aquisições derivadas* – é juridicamente incompatível com as *aquisições originárias* – que se destinam ao *estabelecimento do trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo*¹⁶⁶. Em nossa opinião, a *justificação* por *usucapião* destinada ao

¹⁶⁵ Quando não invocada a usucapião, a justificação para reatamento de tratos sucessivos não está sujeita à verba 1.2 da TGIS por não ter enquadramento na al. r) do art.º 5.º do CIS. “A justificação notarial para reatamento do trato sucessivo, em que não foi invocada a aquisição pelos justificantes do direito real inscrevendo por usucapião, não envolve uma transmissão gratuita do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito causada por usucapião, pelo que não há lugar *in casu* à participação prevista no n.º 1 do art. 26º do CIS e, conseqüentemente, à liquidação da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo”; Parecer do IRN, proferido no processo n.º R. P. 123/2009 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt.

¹⁶⁶ Entendimento diferente foi manifestado pelo IRN. A invocação da *usucapião* em justificação não obsta ao reatamento de trato sucessivo desde o titular inscrito até ao atual, não implicando, por conseguinte, o estabelecimento de um novo trato sucessivo: “A escritura de justificação em que o justificante declare ter comprado aos respetivos titulares inscritos, por escritura de compra e venda celebrada em cartório indeterminado de certa localidade, em indeterminada data de certo ano, determinado prédio descrito, a qual escritura de compra, apesar das buscas efetuadas, não foi possível localizar, e em que, isso declarado,

reatamento do trato sucessivo – argumentada em alguma jurisprudência – é uma impossibilidade jurídica; invocada a *usucapião* por posse própria ou acessão na posse, ainda que a *justificação* expressamente se estribe na função de *reatamento do trato sucessivo*, sempre haverá um facto tributário por determinação expressa do n.º 3.º do art.º 116.º do CRPredial, bem como da própria natureza jurídica dos institutos, pois a *aquisição originária* só será verdadeiramente compatível com dois modos de *justificação*: quando destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo* – cfr., respetivamente, n.º 1.º e 3.º do art.º 116.º do CRPredial. Por todo o *supra* exposto, sendo a reivindicação do direito reconhecida pela via originária – nomeadamente, pela usucapião – verifica-se a constituição do facto tributário, na medida em que se *estabelece um trato sucessivo* ou se *estabelece um novo trato sucessivo* e, conseqüentemente, se interrompe o anterior caso ele exista. Assim, em nossa opinião, a al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS não se afigura inconstitucional, por desconformidade com o princípio da igualdade tributária. A *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo* não é verdadeiramente um meio para reivindicação ou constituição de direitos reais; é, doutra forma, um meio de regularizar a situação de facto com a situação registal. Por conseguinte, não há qualquer inconstitucionalidade no tratamento diferenciado da *justificação* destinada ao *reatamento de trato sucessivo* porque visa um fim substancialmente diferente das demais formas de *justificação*.

Não será, por isso, de forma alguma incorreto afirmar que apenas há um facto tributário e, por conseguinte, sujeição a imposto quando o sujeito substantivamente legitimado reivindica a usucapião e realiza a *justificação* do mesmo; quando não seja reivindicada a usucapião na *justificação*, realizando a prova de que o direito havia sido

seguidamente declare o justificante que desde a data de tal escritura se encontra na posse do identificado prédio em termos tais que lhe permitem invocar, como efetivamente invoca, a aquisição do bem por usucapião com vista ao estabelecimento de novo trato sucessivo, valerá, sem embargo desta expressa invocação e desta expressa assumida finalidade, não como título de justificação para estabelecimento de novo trato, mas, antes, como título de justificação para reatamento do trato sucessivo pré-estabelecido; conseqüentemente, o registo da aquisição assim justificada será um registo de aquisição derivada, tendo por causa a compra, e não um registo de aquisição originária, tendo por causa a usucapião.”; Parecer do IRN, proferido no processo n.º R.P. 125/2011 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt.

adquirido anteriormente, cumprindo os requisitos de forma exigíveis à data, e o mesmo não houvesse sido inscrito no registo predial, não há sujeição a imposto. Não nos parece que o justificante que não seja adquirente pela via originária deva ser fiscalmente penalizado pelas vicissitudes registais anteriores às alterações introduzidas pelo DL n.º 116/2008, de 4 de Julho, ao CRPredial¹⁶⁷. Esta solução permite, por um lado, publicitar o direito real do verdadeiro titular por meio da sua inscrição no registo predial, regularizando a situação de facto com a situação registal e atribuindo-lhe eficácia *erga omnes*, e, por outro, assegurar a legalidade tributária garantindo que aquele que inscreveu o respetivo direito, adquirido pela via derivada, não fica sujeito a obrigações que não se confundem com a constituição de direitos reais por meio de usucapião. Por isso, também não será de alguma forma incorreto afirmar que a *justificação* destinada ao *reatamento de trato sucessivo* possa configurar um meio de fraude e evasão fiscais, na medida em que as obrigações fiscais decorrentes da aquisição derivada não inscrita no registo predial se encontram presumivelmente cumpridas.

Outro problema frequentemente suscitado na jurisprudência, ainda que, em nossa opinião, menos complexo, decorre da reivindicação de direitos sobre imóveis, *v.g.*, por partilha, doação ou compra e venda a título meramente verbal. Ora, é indiscutível no Direito civil que a transmissão de direitos sobre bens imóveis deve obedecer a forma solene – consoante os casos, *v.g.*, escritura pública, documento particular autenticado ou termo de adjudicação. Uma transmissão de bens imóveis sob a forma verbal é nula por falta de forma, ou seja, não é suscetível de transmitir um direito. Por conseguinte, considerando a impossibilidade de *reatamento do trato sucessivo*, a constituição do direito sobre o imóvel decorrerá necessariamente pela via originária – ou seja, pela usucapião – por meio de *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo* e em circunstância alguma pela via derivada. Nestas circunstâncias, a reivindicação da *usucapião* – como constituição de um direito *ex novo* – é condição *sine qua non* da constituição de direitos sobre bens imóveis. Inquestionavelmente, há facto tributário.

¹⁶⁷ Recorde-se que até às alterações introduzidas pelo DL n.º 116/2008, de 4 Julho, ao CRPredial a inscrição da aquisição de direitos sobre bens imóveis não era uma verdadeira obrigação legal. Por conseguinte, não raras vezes, o trato sucessivo era interrompido e o verdadeiro titular dos direitos reais não era aquele que figurava no registo. Com a introdução da obrigatoriedade de registo no CRPredial há uma menor tendência para que se verifiquem situações de interrupção do trato sucessivo.

Ainda quanto ao facto tributário, note-se que a realização de um ato notarial ou judicial de justificação não faz operar, *ipso facto*, a constituição da obrigação tributária. A constituição desta depende da definitividade da *justificação* – notarial ou judicial – que ocorre caso não seja impugnada: na data em que transitar em julgado a ação de justificação judicial; decorridos 30 dias sobre a data em que o extrato for publicado – cfr. n.º 2.º do art.º 101.º do CN e da al. r) do art.º 5.º do CIS; ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial. Por conseguinte, só a partir de então emergem para o sujeito passivo as inerentes obrigações tributárias – nomeadamente, de participação, liquidação e pagamento de imposto – e se iniciam os prazos para o exercício da tutela graciosa e jurisdicional¹⁶⁸.

A opção legislativa prescrita na al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º e na al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS prima, de certo modo, pela inovação. Quando analisados alguns ordenamentos jurídicos próximos do ordenamento jurídico português verifica-se que os respetivos legisladores nacionais – não sabemos se por ação ou omissão –, à exceção do ordenamento jurídico italiano, não sujeitam a tributação as aquisições por usucapião.

i) No ordenamento jurídico brasileiro: O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a ele Relativos – previsto nos art.º 35.º e ss do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – é o único que tributa a circulação de bens imóveis no ordenamento jurídico

¹⁶⁸ “A aquisição por usucapião é uma aquisição originária que para efeitos fiscais só ocorre no momento em que o documento que a titula (escritura, justificação feita na conservatória ou sentença) se torna definitivo.”; Informação Vinculativa, de 28 de Setembro de 2004, do Subdiretor-geral dos Impostos sobre Património, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt. “Para efeitos do imposto do selo, a usucapião é uma transmissão gratuita que apenas nasce com o trânsito em julgado da acção de justificação judicial, com a celebração da escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação.”; Ac. STA, de 12 de Fevereiro de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt. “Nestas aquisições, o facto gerador ocorre na dará em que se tornam definitivos os efeitos do instrumento que lhe serve de título, seja a justificação judicial, notarial ou administrativa”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p.499.

“A publicação é feita num dos jornais mais lidos do concelho da situação do prédio ou da sede da sociedade, ou, se aí não houver jornal, num dos jornais mais lidos da região” – cfr. n.º 2.º do art.º 100 do CN. Só a partir de então decorre o prazo de 30 dias referido no n.º 2.º do art.º 101.º do CN, para, consoante o caso, impugnação ou definitividade da decisão.

brasileiro. Por se tratar de uma forma de aquisição originária, tem entendido a doutrina e a jurisprudência brasileiras que a usucapião não tem enquadramento nas normas de incidência que apenas sujeita a imposto as aquisições derivadas – ou seja, emergentes de atos translativos.

ii) *No ordenamento jurídico espanhol: O Imposto Sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados* – aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Setembro – não sujeita a tributação as aquisições por usucapião: No caso das *transmissões patrimoniais*, porque, à semelhança do ordenamento jurídico brasileiro, não há enquadramento nas normas de incidência por falta de um dos elementos objetivos: a transmissão. As formas não translativas do direito de propriedade – ou seja, constitutivas de um direito *ex novo* – não são sujeitas ao imposto – cfr. art.º 7.º do referido Real Decreto Legislativo. No caso dos *atos jurídicos documentados* – v.g., similares à justificação notarial –, não está tipificada como facto tributário, porquanto, inexistente norma de incidência objetiva – cfr. art.º 30.º do mesmo diploma.

iii) *No ordenamento jurídico italiano: O Imposto de Registo* – aprovado pelo Decreto do Presidente da República de 26 de Abril de 1986, n.º 131 – é aplicável, na medida indicada na *tariffa* anexa à lei, aos atos sujeitos a registo – cfr. n.º 1.º do art.º 1.º do referido diploma –, nomeadamente, atos translativos a título oneroso da propriedade de bens imóveis em geral e atos translativos ou constitutivos de direitos reais imobiliários de gozo – cfr. *tariffa* do n.º 1.º do art. 1.º do referido diploma. O *Imposto de Registo*, por conseguinte, incide sobre a constituição do direito de propriedade: seja sobre atos translativos, seja sobre atos constitutivos – onde se inclui, neste último caso, a usucapião.

iv) *No ordenamento jurídico da Região Administrativa Especial de Macau: O Imposto do Selo* – aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho – tributa as aquisições de património imobiliário, independentemente de se tratar de uma transmissão a título oneroso ou a gratuito. Contudo, ao contrário do ordenamento jurídico português – que exerce um grande ascendente na política legislativa do território –, a usucapião não é ficcionada como uma transmissão

gratuita de bens imóveis, porquanto, não está abrangida por qualquer norma de incidência – cfr. n.º 1.º, 2.º e 3.º do art.º 51.º da referida Lei¹⁶⁹.

Em síntese, parece-nos colher fundamento a *tese do ato notarial ou judicial de justificação* como facto tributário nas aquisições por usucapião – diga-se, dominante na jurisprudência e na doutrina. A *tese aquisição de direitos reais*, em nossa opinião, apresenta contradições insanáveis, por um lado, com princípios de direito fiscal e, por outro, entre as próprias normas do CIS.

Do *supra* exposto, também podemos concluir que nem todas as formas de *justificação* são enquadráveis na al. r) do n.º 1.º do art.º 5.º do CIS. O enquadramento na norma depende, cumulativamente, da prática de um ato jurídico de *justificação* e da reivindicação da usucapião ou posse própria; sem esta última, dando continuidade ao *trato sucessivo*, decorrente de uma aquisição derivada não inscrita no registo predial, há um mero facto jurídico sem relevância para o direito fiscal.

8. O Valor Tributável

8.1. O Valor Patrimonial Tributário

Nas aquisições por usucapião o valor tributável, para efeitos de cálculo do valor do imposto, é o VPT constante da matriz predial – ou o valor que resultar de avaliação nos termos do CIMI estando a coisa omissa na matriz ou inscrita sem VPT – à data do transito da decisão notarial ou judicial de justificação: “O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o

¹⁶⁹ Nesta região administrativa, quando ainda sob domínio português, o Regulamento para a Liquidação e Cobrança da Contribuição de Registo na Província de Macau – aprovado pelo Decreto de 29 de Agosto de 1901 –, que vigorou até à entrada em vigor do *Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações* da Região Administrativa Especial de Macau – aprovado pela Lei n.º 5/99/M, de 17 de Dezembro –, sujeitava a usucapião a imposto, ao contrário do território português. “Contrariamente ao que sucede no continente, no Território de Macau e devida a contribuição de registo (sisa) pela usucapião. [A] incidência deriva da interpretação das combinadas disposições dos arts. 1, 2, n. 15 e 129 do Regulamento para a liquidação e cobrança da Contribuição de Registo na Província de Macau (RCR) de 29 de Agosto de 1901.”; Ac. do STA, de 16 de Outubro de 1991, pelo relator Conselheiro JÚLIO TORMENTA, disponível em www.dgsi.pt.

determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial” – cfr. n.º 1.º do art.º 13.º do CIS¹⁷⁰.

A fixação de uma base tributável assente no VPT inscrito na matriz predial mais não é do que um reflexo dos princípios da objetividade do sistema de avaliações prediais e da universalidade do valor patrimonial tributário. Sem prejuízo da aplicação de isenções aos adquirentes, por se traduzirem, nomeadamente, em atos que não refletem verdadeiras manifestações de capacidade contributiva – ou, melhor dizendo, se traduzem numa reduzida capacidade contributiva –, a aplicação de critérios uniformes garante uma efetividade do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, na perspetiva de que afasta o livre arbítrio na tributação por parte da administração tributária na liquidação de imposto, e evita a evasão fiscal por parte dos sujeitos passivos por não admissibilidade da atribuição de valores fictícios para o mesmo efeito.

8.2. O Enquadramento Jurídico-Fiscal das Benfeitorias

Com a introdução do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, introduzida pelo DL n.º 41/2016, de 1 de Agosto, o legislador veio alterar os critérios de determinação da base tributável nas aquisições do direito de propriedade por *usucapião* quando o possuidor haja benfeitorizado a coisa: “Nas aquisições por usucapião, em que o prédio usucapido seja habitacional, comercial, industrial ou para serviços, e a totalidade das construções erigidas durante a posse tenham sido comprovadamente realizadas a expensas do usucapiente, considera-se que o valor tributável é correspondente a 20% do valor patrimonial tributário constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária”.

Até à introdução do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, a jurisprudência dos tribunais superiores era unânime quanto à determinação da base tributável: para efeitos da al. a) do

¹⁷⁰ “[O] legislador não introduziu nenhuma especificidade para a determinação do valor tributável em caso de aquisição por usucapião, pelo que é aplicável a regra geral, ou seja, o disposto no artigo 13.º, n.º 1 do CIS, onde consta que o valor dos imóveis relevante para efeitos da liquidação do imposto do selo incidente sobre as transmissões gratuitas de bens imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.”; Circular n.º 19/2009, de 21 de Julho de 2009, do Diretor-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt. “Haveremos de concluir que, em qualquer circunstância, o valor tributável dos imóveis, para efeitos da tributação da transmissão gratuita, será sempre o seu valor patrimonial determinado nos termos do CIMI.”; ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 698.

n.º 1.º do art.º 3.º do CIS, o IS incide sobre a coisa imóvel usucapida, desconsiderando-se da norma de incidência as benfeitorias realizadas pelo usucapiente¹⁷¹. A não sujeição das

¹⁷¹ “Tendo sido adquirido por usucapião o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto do selo.”; Ac. do STA, de 16 de Março de 2016, pelo relator Desembargador CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt. “Tendo sido adquirido por usucapião apenas um prédio rústico, onde foi construído um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de imposto de selo.”; Ac. do STA, de 12 de Fevereiro de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt. “É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto da incidência em IS e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel”; Ac. do STA, de 17 de Outubro de 2012, pelo relator Conselheiro FRANCISCO ROTHES, disponível em www.dgsi.pt. “Apurada que está a qualidade de terreno urbano escrito na matriz objecto de escritura de justificação notarial e que o valor patrimonial desse terreno, encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento do próprio contribuinte e não impugnado, era outro, superior ao declarado na respectiva escritura pública de justificação, nos termos do disposto nos artºs 5º, nº 1, al. r) e 13º, nºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15º, nº 1 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), a liquidação do imposto de selo devido há-de ser feita tendo em conta o valor que foi fixado através do processo de avaliação referido.”; Ac. do STA, de 14 de Maio de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 16 de Março de 2016, pelo relator Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 23 de Setembro de 2015, pelo relatora Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 17 de Dezembro de 2014, pelo relator Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 27 de Novembro de 2013, pelo relator Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 21 de Maio de 2014, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 30 de Setembro de 2013, pelo relator Conselheiro PEDRO DELGADO, disponível em www.dgsi.pt. Ac. do STA, de 10 de Janeiro de 2018, pelo relator Conselheiro ANTÓNIO PIMPÃO, disponível em www.dgsi.pt. “Resulta claro da jurisprudência citada que só o ato de aquisição do prédio originário (e não o ato de aquisição das benfeitorias nestes realizadas) é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objetiva do IS. [A] ocorrer tributação em sede de IS, deveria apenas ser tributado o ato de aquisição da parcela de terreno e não o ato de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelos usucapientes (como é a edificação).”; Decisão Arbitral do CAAD, de 9 de Novembro de 2017, pelo árbitro SÉRGIO SANTOS PEREIRA, disponível em www.caad.org.pt. “A aquisição por usucapião limita-se apenas ao bem objecto de aquisição, e não às coisas que estando nele integradas, já eram da titularidade do adquirente. Nos casos em que o usucapiente efectuou benfeitorias no bem usucapido, essas benfeitorias são da sua propriedade, sejam elas obras, construções ou equipamentos. Essas benfeitorias ou construções, quando efectuadas por uma pessoa sobre um terreno ou prédio que é objeto da usucapião, não são adquiridas com a constituição da usucapião, porque já eram anteriormente do usucapiente.”; JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 500.

benefitorias a IS nas aquisições por *usucapião* até à entrada em vigor do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS sustenta-se, por um lado, no facto de a usucapião só poder ter por objeto aquilo que não integrava o património do usucapiente e, por outro, porque ainda que se entendesse que o teor da norma de incidência é duvidoso sempre será de considerar a interpretação à luz da substância económica dos factos – cfr. n.º 3.º do art.º 11.º da LGT –, porquanto as benfeitorias, quando realizadas pelo usucapiente, são um ativo próprio. O IS incidia sobre a coisa que, *ab initio*, não era do usucapiente¹⁷². A Administração tributária, numa lógica aparentemente economicista, veio defendendo, desde a

Problema diferente são as benfeitorias realizadas por terceiro na coisa imóvel usucapida. Aquelas, como parte integrante da coisa imóvel – cfr. al. e) do n.º 1.º e n.º 3.º do art.º 204.º do CC –, são objeto de tributação, mas em IMT – cfr. al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT – e em IS, mas apenas sujeitas à verba 1.1 da TGIS – cfr. n.º 1.º do art.º 1.º do CIMT.

¹⁷² “Se a aquisição por usucapião é, em termos fiscais, uma transmissão, ela só pode ter relevância, enquanto tal (enquanto transmissão fiscal) na medida em que tenha por objecto algo que não integrava o património do transmissário, algo que não era sua propriedade, pois só desse modo se pode conceber uma transmissão uma coisa que passa do património de uma pessoa para o património de outra, uma coisa que se transmite. E é sobre essa transmissão que incide o imposto do selo. Por outro lado, importa não perder de vista que as transmissões tributáveis em imposto do selo são as transmissões gratuitas, isto é, aquelas que não implicaram qualquer contrapartida económica da parte do transmissário. Sendo isto assim, facilmente se pode concluir que a liquidação do imposto de selo aqui impugnada é ilegal. Com efeito, a administração tributária, partindo de uma escritura de justificação notarial de posse realizada pelos Impugnantes considerou que estes adquiriram por usucapião e que, portanto, lhes foi transmitido gratuitamente um prédio urbano. Trata-se, salvo o devido respeito, de claro equívoco. O prédio urbano que a administração tributária considerou transmitido para os Impugnantes não o foi, antes foi pelos mesmos construído sobre um terreno que, esse sim, lhes foi transmitido. De resto, a construção do prédio, representou um acto de posse dos Impugnantes sobre o referido terreno conducente, entre outros, à usucapião do dito terreno. Tendo o edifício que se encontra implantado no terreno transmitido e aqui em causa sido construído pelos Impugnantes jamais se pode considerar, por um lado, que o mesmo lhes foi transmitido e, por outro, que o foi a título gratuito. Aliás, mesmo que houvesse dúvidas sobre o sentido interpretativo das normas de incidência – e pensamos que não há – sempre seria de considerar a substância económica dos factos e, a esta luz, parece-nos indiscutível que edifício construído no terreno resultou do investimento de activos patrimoniais dos Impugnantes e, como tal, não se pode considerar que lhes foi transmitido e muito menos a título gratuito – cfr. Artº. 11º, nº 3 da LGT.”; Ac. do STA, de 12 de Maio de 2010, pelo relator Conselheiro PIMENTA DO VALE, disponível em www.dgsi.pt. “Estabelece o artigo 11.º, n.º 3 da LGT que «deve atender-se à substância económica dos factos tributários». É no confronto com este quadro normativo que importa apurar se a liquidação se encontra ferida de ilegalidade.”; Ac. do STA, de 17 de Junho de 2015, pelo relator Conselheiro PEDRO DELGADO, disponível em www.dgsi.pt.

assimilação da usucapião às transmissões gratuitas, a inclusão do valor das benfeitorias no valor tributável; nessa lógica, “[s]endo o valor tributável na aquisição por usucapião o valor tributável do prédio adquirido, sem qualquer dedução, não pode ser deduzido ao valor tributável do Imposto do Selo, o eventual direito de crédito do *usucapiante* sobre o proprietário relativo às benfeitorias úteis realizadas ao abrigo das regras do enriquecimento sem causa. Tal direito de crédito, na verdade, extingue-se com o justificativo da aquisição por usucapião, em virtude da reunião na mesma pessoa das qualidades de credor e devedor”¹⁷³.

Com o regime jurídico introduzido pelo DL n.º 41/2016, de 1 de Agosto – aditando o n.º 7.º ao art.º 13.º do CIS –, o legislador estabeleceu que o valor tributável pelas aquisições por usucapião em que o usucapiante haja *per si* e a expensas suas, *durante a posse*, erigido construções destinadas a habitação, comércio, indústria e/ou serviços corresponde a um proporcional de 20% sobre o valor do prédio, acrescido das identificadas benfeitorias, apurado nos termos do CIMI. Se até ao aditamento do n.º 7.º o valor tributável da aquisição correspondia ao VPT do prédio usucapido com a dedução do valor das benfeitorias realizadas, aos factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor o valor tributável passou a corresponder ao percentual do VPT do prédio usucapido nas condições *supra* descritas¹⁷⁴. O legislador justificou tal *presunção legal* com a “[n]ecessidade de estabelecer os critérios para a definição do valor patrimonial tributável dos imóveis adquiridos por usucapião, utilizando, para tal, a forma de cálculo utilizada no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”¹⁷⁵.

Sem prejuízo dos potenciais problemas de constitucionalidade da norma, que iremos abordar oportunamente, do teor da norma emergem, desde logo, duas problemáticas: por um lado, quanto à prova das benfeitorias e, por outro, quanto à natureza das benfeitorias.

No apuramento da realização das benfeitorias a expensas do usucapiante durante a posse, o teor do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS não esclarece quais os meios de prova admissíveis para o apuramento da realização daquelas; a norma não esclarece se esse

¹⁷³ Circular n.º 19/2009, de 21 de Julho de 2009, do Diretor-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

¹⁷⁴ O teor do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS é aplicável aos factos tributários – aquisições por usucapião cujas construções erigidas se destinem a habitação, comércio, indústria e/ou serviços – verificados a partir do dia seguinte à entrada em vigor do DL 41/2016, de 1 de Agosto – cfr. n.º 1.º do art.º 15.º.

¹⁷⁵ Preâmbulo do DL n.º 41/2016, de 1 de Agosto.

apuramento depende apenas de prova documental ou também de prova testemunhal; não se trata de uma questão lateral ou meramente acessória; a título de exemplo, caso houvessem realizadas benfeitorias por um terceiro, que não pelo usucapiente, a tributação da aquisição destas estaria sujeita a IMT, e não a IS; outro exemplo, decorre da natureza das integral ou acessória das construções erigidas pelo usucapiente, tributando-se no primeiro caso nos termos do art.º 7.º do art.º 13.º do CIS e no segundo nos termos do n.º 1.º do mesmo artigo. Tendo o legislador omitido a tipificação uma norma especial relativamente aos meios de prova, subscrevemos a opinião de ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS na medida em que será aplicável a norma geral prevista no art.º 72.º da LGT; para comprovação da realização das benfeitorias pelo usucapiente, bem como pela Administração tributária ou um terceiro, são aceites *todos os meios de prova admitidos em direito* – ou seja, prova documental e testemunhal¹⁷⁶.

À *contrario sensu*, o legislador deixou de fora do âmbito do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, pela sua natureza, as benfeitorias meramente acessórias que não representem a *totalidade das construções erigidas durante a posse* – como *supra* enunciado –, bem como aquelas que hajam sido realizadas pelo usucapiente durante a posse mas não se destinem a habitação, comércio, indústria e serviços – *v.g.*, os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas ou silvícolas, quando situados nos prédios rústicos.

8.3. A Inconstitucionalidade por Desconformidade com o Princípio da Igualdade Tributária

Os critérios de determinação da base tributável introduzidos pelo n.º 7.º do art.º 13.º do CIS devem ser interpretados à luz dos princípios constitucionais inerentes à tributação do património, porquanto, neste domínio, ganham especial relevo os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Como refere SALDANHA SANCHES, “[d]a escolha de certos objectos como factos tributários pode resultar o arbítrio fiscal. Isto porque esta escolha pode implicar a oneração excessiva de um determinado grupo de contribuintes ou o privilégio fiscal com a desoneração efectiva de outros grupos – tudo como resultado directo da previsão legal ou, então, como resultado prático da sua aplicação”¹⁷⁷; ora, é na igualdade de tratamento

¹⁷⁶ ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 704.

¹⁷⁷ SALDANHA SANCHES, *Manual...*, *ob. cit.*, p. 212.

– ou seja, na aplicação da norma aos factos que lhe sejam subsumíveis – que emerge a potencial inconstitucionalidade da norma. Como já referimos, quando estejam em causa aquisições por usucapião suscetíveis de ser enquadradas no n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, presume o legislador que *o valor tributável é correspondente a 20% do valor patrimonial tributário constante da matriz*; dito de outro modo, presume que o valor tributável é 20% do valor de mercado do prédio usucapido adquirido e acrescido das benfeitorias que o integram.

Em nossa opinião, resulta do teor do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS uma *presunção inilidível*¹⁷⁸. Esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação e praticabilidade das leis fiscais, obstam ao regular funcionamento do princípio da capacidade contributiva enquanto critério de igualdade tributária¹⁷⁹; se, por um lado, são tipificadas para prevenir situações de fraude e evasão fiscais, garantindo a eficácia do sistema fiscal, por outro lado, as presunções tipificadas devem configurar a exceção à regra, na medida em que são suscetíveis de criar distorções fiscais. Na expectativa de acautelar potenciais injustiças fiscais, o legislador salvaguardou uma válvula de escape para as presunções *iuris et de iure* no art.º 73.º da LGT: “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”. No entanto, não é menos verdade que a LGT não é uma lei de valor reforçado; na verdade, a LGT é uma lei ordinária como a generalidade das demais leis da AR, não lhe tendo sido atribuído qualquer solenidade normativa que não seja a de uma lei geral que é subsidiariamente

¹⁷⁸ “[A]s presunções legais estabelecem uma verdade presumida (não provada) que poderá vir a ser infirmada mediante prova em contrário – presunções ilidíveis ou presunções *iuris tantum*. Já as presunções *iuris et de iure* não admitem prova em contrário, sendo assim também chamadas de presunções inilidíveis ou absolutas, e tidas como a exceção àquela regra (artigo 350.º, n.º 2, CC).”; Ac. do TC, de 2 de Maio de 2017, pela relatora Conselheira MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

¹⁷⁹ “[E]sta técnica legislativa, motivada por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto. Nas palavras da Corte Constitucional italiana, as presunções devem apoiar-se em elementos concretos e positivos, que as justifiquem racionalmente, de modo que o imposto tenha por causa justificativa índices concretamente reveladores de riqueza, dos quais seja racionalmente dedutível a idoneidade subjectiva para o pagamento da obrigação de imposto.”; CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *ob. cit.*, p. 498.

aplicável quando em aspetos concretos a lei especial é omissa. Ainda assim, não deixamos de concordar com a jurisprudência proferida pelo TC: “[O art.º 73.º da LGT] não admite o estabelecimento de presunções absolutas nas normas de incidência tributária. Não derivando deste comando um juízo de invalidade das demais normas legais – a LGT não assume no ordenamento jurídico português o estatuto de lei de valor reforçado (artigo 112.º, CRP) –, cumpre assinalar que o regime consagrado no artigo 73.º da LGT corresponde, na sua finalidade, a uma concretização dos valores jurídico-constitucionais relevantes em matéria fiscal especificamente quanto à incidência do imposto”¹⁸⁰. Na prática, a admissibilidade incondicional de prova em contrário nas presunções tipificadas nas normas de incidência tributária não são mais do que um reflexo do pensamento do legislador constituinte enquanto manifestação do princípio da igualdade tributária.

Em nossa opinião, o critério estabelecido pelo legislador é passível de crítica na medida em que é suscetível de tributar realidades objetivamente iguais com diferentes valores tributários; considerando que aquilo que está aqui em causa é a aquisição do prédio onde foram erigidas as edificações com os fins identificados, se equacionarmos dois prédios objetivamente iguais – nomeadamente, natureza, áreas, localização e os demais – onde foram erigidas edificações objetivamente diferentes – nomeadamente, pela afetação ou pelas características da edificação com a mesma afetação –, daí se extrai uma única conclusão: a presunção *iuris et de iure* derroga do princípio da capacidade contributiva na determinação do valor tributável para efeitos de IS. Ora, o princípio da capacidade contributiva, como corolário do princípio da igualdade tributária em matéria de “impostos fiscais”, é pacificamente aceite na doutrina e na jurisprudência como regulador da medida das obrigações tributárias em matéria de transmissão de bens

¹⁸⁰ Ac. do TC, de 2 de Maio de 2017, pela relatora Conselheira MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. “[A] LGT não tem valor reforçado. Contudo, bem o poderia ter. No recorte do seu regime jurídico, o Ordenamento não reconheceu a especial natureza das matérias que ela consagra e o Legislador constituinte não lhe deu a dignidade que ela merece, não a incluindo no elenco das *super-leggi* nem se lhe referindo directa ou indirectamente. Porque assim é, assume-se como uma lei igual a tantas outras e, ou está sujeita a ser constante e continuamente preterida, ou se lhe arranca de algum dos seus preceitos dignidade constitucional e, por esta via, confere-se-lhe blindagem e protecção. Esta blindagem, porém, deriva da inconstitucionalidade e não ilegalidade por violação de valor reforçado.”; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Do Valor Normativo da Lei Geral Tributária (A Questão do Valor Reforçado)* in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda - Volume IV*, coord. Marcelo Rebelo de Sousa, Fausto de Quadros e Paulo Otero, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 711.

imóveis; na interpretação do TC, “[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de «uniformidade» – o dever de todos pagarem impostos *segundo o mesmo critério* – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos «impostos fiscais» mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou «capacidade de gastar» [d]e cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)”¹⁸¹. Em termos práticos, o que se verifica é que, o legislador, quando faz depender o valor tributável do prédio adquirido por usucapião girar em torno das edificações que lhe foram erigidas pelo usucapiente, subtraindo à norma a “uniformidade” veiculada pela *capacidade contributiva* – especificamente, na igualdade horizontal –, abre espaço ao arbítrio tributário, derogando o princípio de que todos devem pagar impostos segundo o mesmo critério, porquanto, não obstante o tratamento unitário na previsão legal – ou seja, na igualdade vertical –, cria distorções no sistema fiscal que não estão em consonância com o princípio da igualdade tributária; o critério adotado pelo legislador no DL n.º 41/2016, de 1 de Agosto, impõe uma variável extrínseca sobre aquilo que incide a reivindicação da usucapião, flutuando o valor tributável em função de outro direito que não se confunde com aquilo que é efetivamente adquirido: o terreno; daí que, não obstante a igualdade vertical consignada no n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, não está assegurada a igualdade horizontal, na medida em que não há uniformidade na determinação do valor tributável. À luz do princípio da capacidade contributiva, verificando-se a suscetibilidade de atribuição de um valor tributável diferente a prédios iguais – e *vice-versa* –, somos da opinião que o n.º 7.º do art.º 13.º do CIS padece de uma inconstitucionalidade material. A tipificação de uma presunção *iuris et de iure* que confunde o valor tributável daquilo que é efetivamente adquirido com aquilo que nele se encontra implantado subtrai a uniformidade imposta pelo princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de igualdade tributária. Por isso, como refere SÉRGIO VÁSQUES, “[p]roblema crucial na relação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação do património é a quantificação do valor tributável. [A] questão está em fixar um critério de avaliação que

¹⁸¹ Ac. do TC, de 12 de Fevereiro de 2003, pelo relator Conselheiro ARTUR MAURÍCIO, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

possa aplicar-se de modo rigoroso e eficaz a todo o património do contribuinte”¹⁸². Recorde-se que, o n.º 3.º do art.º 104.º da CRP determina que a tributação do património tem subjacente o contributo para a *igualdade entre os cidadãos*. Recorde-se, também, que o legislador constituinte manifestou preocupações de *justiça social* que dependem, em larga medida, da igualdade material – isto é, de igualdade na lei. Como refere CECÍLIA XAVIER, a ideia de igualdade material “[t]em como alcance, designadamente, a vinculação do legislador na fase da elaboração das normas jurídicas e passar o sistema fiscal passar a ser instrumento de concretização das incumbências do Estado, mormente, a redistribuição da riqueza”¹⁸³. Ora, não havendo um verdadeiro nexo de correspondência entre o valor tributável e o facto tributário – o ato notarial ou judicial de justificação que reivindica potestativamente a aquisição do direito por usucapião sobre bem imóvel – o legislador tipificou uma norma que não garante a *igualdade material* entre os cidadãos. Salvo melhor entendimento, parece-nos que o legislador pretendeu tributar o *valor acrescido* que as *construções erigidas* trouxeram ao prédio usucapido – valor, este, singularmente tributado em sede de IRS a título de mais-valias.

Em conclusão, o n.º 7.º do art.º 13.º do CIS é uma norma que cria distorções no sistema fiscal de tributação do património; não nos parece haver justificação normativa no CIS para que ao facto tributário seja atribuído um valor tributável diferente da coisa adquirida por usucapião; conclui-se, portanto, que a norma de determinação do valor tributável dos prédios adquiridos por usucapião onde forem erigidas construções não cumpre a imposição constitucional de *contribuição para a igualdade entre os cidadãos* – cfr. n.º 3.º do art.º 104.º da CRP.

¹⁸² SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património* in *Fiscalidade*, n.º 23, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2005, p. 41, disponível em http://www.afp.pt/content/informacao-tecnica/doutrina/Capacidade_contributiva,_rendimento_e_patrimonio.pdf. “O mais grave problema no campo do princípio da igualdade no plano da consideração das realidades tributárias como elementos típicos de incidência enquanto reveladores da capacidade contributiva, é o da determinação do valor de tais realidades quando seja o valor das coisas ou das situações que o legislador tome como revelação da capacidade contributiva individual, e isto porque, as coisas, os bens ou as situações podem ser iguais em natureza, e em espécie, mas desiguais em valor.”; VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, *ob. cit.*, p. 831.

¹⁸³ CECÍLIA XAVIER, *A Proibição...*, *ob. cit.*, p. 44.

8.4. O IVA Oculto no Valor Patrimonial Tributário

A determinação do valor tributável nos termos do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS suscita um fenómeno identificado como *IVA oculto*. Ao erigir edificações, o sujeito passivo, foi beneficiário de *transmissões de bens* e de *prestações de serviços* sujeitas a IVA. Ora, correspondendo o valor tributável a 20% do VPT constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária quando o prédio usucapido seja habitacional, comercial, industrial ou para serviços, o legislador fez incidir IS sobre o prédio adquirido, bem como sobre IVA por si suportado.

A solução adotada pelo n.º 7.º do art.º 13.º do CIS é uma norma especial que derroga a normal geral constante do n.º 1.º do mesmo artigo. Na prática, é uma solução próxima da que havia sido defendida pela administração tributária no âmbito da já citada Circular n.º 19/2009; a interpretação adotada, recorde-se, defendia que o valor tributável para efeitos de tributação era o VPT constante da matriz, na medida em que *o legislador não introduziu nenhuma especificidade*. A especificidade agora introduzida presume de forma inilidível o valor tributável como 20% do VPT constante da matriz. O VPT não é o reflexo de um mero acréscimo de valor, é o somatório de encargos suportados pelo sujeito passivo na edificação de benfeitorias num determinado prédio; o IS não “desconta” o IVA suportado. Acarreta, em nossa opinião, um encargo que aparenta um certo confisco, ainda que não o seja classificado juridicamente, mas que se reflete de forma dissimulada com o valor das coisas – *in casu*, no VPT. Ora, como argumentava SALDANHA SANCHES, “[o] IVA oculto é também IVA”¹⁸⁴.

O legislador veio contornar uma questão há muito tempo resolvida na jurisprudência dos tribunais tributários superiores, tipificando artifícios normativos de uma incoerência fiscal e que aparentam uma pura finalidade de arrecadação de receita. Em vez de incidir sobre a parte efetivamente adquirida, o legislador presume de forma inilidível um valor sustentado em outras condicionantes que nada têm a ver com a *transmissão gratuita* do prédio – rústico ou lote.

¹⁸⁴ SALDANHA SANCHES, *A Tributação...*, *ob. cit.*, p. 30.

9. Isenções

9.1. A Isenção do Cônjuge ou Unido de Facto, Ascendentes e Descendentes

Constitucionalmente, recorde-se, a família goza de “estatuto” de *elemento fundamental da sociedade*. Recorde-se, também, que uma das preocupações do legislador constituinte passou pela proteção da família pela *regulação dos impostos* – cfr. al. f) do n.º 2.º do art.º 67.º da CRP. Como se sabe, “[n]as isenções subjectivas o facto isento é definido em função do elemento subjectivo do facto tributário, operando apenas relativamente a uma dada categoria de pessoas nele previstas, mas abrangendo todos os factos incluídos no elemento objectivo”¹⁸⁵. Por conseguinte, a tipificação de isenção do *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* nas transmissões gratuitas, incluindo a usucapião – cfr. al. e) do art.º 6.º do CIS –, tem, em nosso entender, uma particular expressão: por um lado, a isenção na Verba 1.2 da TGIS facilita a manutenção ou conservação do património na esfera familiar e, por outro, não só não colide com o *princípio da igualdade tributária*, como se justifica, por não se tratar de atos de circulação de património com substância ou finalidade económica. As operações sujeitas à Verba 1.2 da TGIS, ainda que objetivamente iguais, são subjetiva e substancialmente diferentes. Daí que, na configuração normativa da al. e) do art.º 6.º do CIS o legislador desconsiderou – na conjugação de operações e sujeitos – a substância económica subjacente: a proteção constitucional do património familiar justifica a prevalência da justiça social sobre a justiça fiscal.

As operações sujeitas à Verba 1.2 da TGIS e enquadráveis na isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS – onde incluímos a *usucapião* –, como referido, subjetivamente, não se traduzem em operações de substância económica. Se assim não fosse, estaríamos a extrair encargos económicos de atos de circulação do património na esfera familiar; tal extração de encargos representaria um ato contrário ao *princípio da proibição do confisco*. Aliás, nem faria sentido que de outro modo fosse: à exceção do unido de facto, o cônjuge, os ascendentes e descendentes são herdeiros legitimários – cfr. art.º 2157.º do CC – e, enquanto tal, o legislador tipificou, também para estes, essa mesma isenção, na medida em que a sucessão na titularidade dos bens imóveis não configuram atos com substância económica. Ora, parece-nos contraditório que atos de circulação genericamente idênticos – transmissões gratuitas *inter vivos* e sucessão *mortis causa* – pudessem estar sujeitos a regimes tributários distintos. A usucapião, por opção do

¹⁸⁵ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, ob. cit., p. 287.

legislador, ficcionada como uma *transmissão gratuita* não pode, por coerência, estar à margem desta interpretação.

“São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo: [o] cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários” – cfr. al. e) do art.º 6.º do CIS. Na norma, o legislador apenas especificou a isenção subjetiva *nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2.*, não definindo se é extensível a isenção às aquisições por usucapião; como decorrência desta omissão, gerou-se uma controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

Como iremos em seguida analisar, a controvérsia gerou duas correntes interpretativas contrapostas a favor e contra o direito à referida isenção subjetiva; daí que, impõe-se uma abordagem e uma apreciação crítica sobre os argumentos deduzidos por cada uma delas.

A Administração tributária, numa interpretação aparentemente literal da norma, tem sustentado que se o legislador pretendesse atribuir o benefício à isenção *ao cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* tê-lo-ia previsto expressamente na norma como, de resto, o faz no n.º 3.º do art.º 1.º do CIS e na verba 1.2 da TGIS, porquanto, o benefício por estes é, na sua aceção, contrário ao pensamento daquele. Por outro lado, ao utilizar a expressão *de que são beneficiários*, característica dos atos translativos do direito de propriedade, o legislador pretendeu a aplicação de um regime restritivo, não abrangente das *aquisições originárias* – decorrentes da constituição um direito *ex novo*¹⁸⁶.

¹⁸⁶ “O mesmo sucedendo com a alínea e) do art.º 6.º do CIS, cujo campo de aplicação se restringe, atenta a redacção da norma e a utilização da expressão «de que são beneficiários» às aquisições derivadas. [T]al isenção jamais foi pensada ou desejada pelo legislador.”; Alegação do Representante da Fazenda Pública constante do Ac. do STA, de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇAS, disponível em www.dgsi.pt. “[P]arece-me difícil compreender que [s]e possa concluir que, por um lado, um determinado sujeito passivo é adquirente por via originária (por usucapião e, portanto, uma aquisição desligada de negócios causais que, porventura, possam ter ocorrido) de determinado bem, mas, por outro lado, o mesmo sujeito passivo é, simultaneamente, adquirente na qualidade de cônjuge, unido de facto, descendente ou ascendente (ou seja, fazendo apelo a determinado negócio jurídico causal), e, por isso, é beneficiário de uma transmissão gratuita para efeitos da isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CISelo.”; Declaração de voto do Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES no Ac. do STA, de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇAS, disponível em www.dgsi.pt. “[A] isenção prevista na alínea e) do art.º 6.º do CIS tem a ver com transmissão gratuita ocorrida no momento próprio. Passado o momento próprio, se a transmissão ocorrer em virtude de usucapião, há lugar a sujeição a imposto de selo nos termos da norma acima citada [al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS]. Declaração de voto do Conselheiro VALENTE TORRÃO no Ac. do STA, de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇAS, disponível em www.dgsi.pt. “Não consideramos que o citado art.º.6, al.e), do C. I. Selo, abranca na sua

Esta interpretação foi defendida pelos Representantes da Fazenda Pública em inúmera jurisprudência; acreditamos que resultou da inexistência de alguma Circular vinculativa dirigida aos serviços e que, numa ótica aparentemente economicista, se recusavam a refletir nos seus procedimentos as decisões proferidas pela jurisprudência dos tribunais tributários. Ainda assim, na pouca doutrina existente sobre a matéria há quem manifeste dúvidas sobre a admissibilidade do direito à isenção; a título de exemplo, ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, sustentando-se em algumas declarações de voto de Conselheiros e Desembargadores, referem que “[n]uma situação de justificação de propriedade de dado prédio, fundada na usucapião, não deverá ser admissível a materialização da isenção a que alude o art. 6.º/e), pela razão de que, atentas as características de aquisição originária, inexistente transmitente da propriedade relativamente ao qual se possa estabelecer o vínculo de parentesco, ou a ele equiparado, exigido pelo normativo – cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes –, para que, ao mesmo, se possa fazer apelo”¹⁸⁷.

Interpretação diferente, sem prejuízo de declarações de voto discordantes, tem adotado a jurisprudência dos tribunais tributários¹⁸⁸. Na interpretação adotada pela

previsão as aquisições por usucapião, visto que o legislador não se refere expressamente a tal situação, apenas se limitando a considerar as transmissões gratuitas, sendo que a usucapião não tem a natureza de uma transmissão de bens, seja ela gratuita ou onerosa, conforme supra mencionado. [N]o mencionado art.º 6, al. e), do C.I.Selo, tal equivalência legislativa não se verifica, assim não sendo defensável que se possa considerar um qualquer grau de parentesco face a um hipotético e inexistente titular anterior à aquisição.”; Declaração de voto do Conselheiro JOAQUIM CONDESO, no Ac. do STA, de 7 de Junho de 2018, pela relatora Conselheira ANABELA RUSSO, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁸⁷ ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 672.

¹⁸⁸ “[S]e o legislador refere o cônjuge, expressamente, como ocorre no art.º o art. 6º e) do CIS, como titular de um direito à isenção de imposto, qualquer interpretação daquele preceito, que tenha como consequência a retirada de isenção do imposto a quem tem a qualidade de cônjuge, é ab-rogatória, afrontando directamente as regras interpretativas do art.º 9.º do Código Civil, nomeadamente por não ter na letra da lei um mínimo de correspondência verbal. [A] lei concede a isenção ao cônjuge e ao unido de facto, sem definir uma ou outra qualidade cujo conteúdo se há-de buscar no Código Civil, e legislação avulsa quanto à união de facto por força do disposto no art.º 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. [O] cônjuge é, face à lei civil portuguesa, a pessoa que contraiu casamento. O casamento, enquanto vínculo conjugal, tem várias formas de ser dissolvido, mas a mera separação judicial de pessoas e bens não tem essa virtualidade – art.º 1795.ºA do Código Civil -. [P]or isso a qualidade de cônjuge é compatível e permanece mesmo com a separação judicial de pessoas e bens.” Ac. do STA, de 8 de Novembro de 2017, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt. “O artº 6º, alínea e), do CIS, ao isentar de imposto de selo o

jurisprudência do STA, “[d]eve considerar-se contrário ao princípio da confiança e da certeza e segurança jurídica, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito, que o legislador possa utilizar, sobretudo ao nível de normas de isenção fiscal e no âmbito do mesmo imposto, os mesmos conceitos com significados opostos, para daí extrair encargos económicos sobre os contribuintes de forma pouco clara e transparente”¹⁸⁹. Por conseguinte, a omissão à referência da *usucapião* no teor da al. e) do art.º 6.º do CIS não será fundamento de exclusão do benefício à isenção, porquanto, a administração tributária não pode ficcionar a aquisição por *usucapião* como uma *transmissão gratuita* de bens no enquadramento nas normas de incidência para liquidação de imposto e, inversamente, não a ficcionar para efeitos de atribuição da isenção.

Muito provavelmente por consequência da reiterada jurisprudência dos tribunais tributários, a Administração tributária, no cumprimento do dever de reflexo daquelas decisões nos procedimentos cuja tramitação é sua competência, emanou recentemente uma *instrução de serviço* com vista à uniformização interpretativa do direito à isenção¹⁹⁰;

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.”; Ac. do STA, de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇAS, disponível em www.dgsi.pt. “Quando o imposto de selo, porém, constitua encargo do cônjuge, a alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto de Selo consagra a isenção subjectiva do cônjuge.”; Ac. do STA, de 13 de Outubro de 2010, pelo relator Conselheiro JORGE LINO, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁸⁹ Ac. do STA, de 20 de Fevereiro de 2012, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt. “Considerando que na fixação do sentido e alcance da lei o interprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não é de acolher um sentido interpretativo de uma norma que implique o reconhecimento de que o legislador utilizou (pretendeu utilizar) um mesmo conceito com significados opostos na regulamentação de um mesmo imposto, especialmente no estabelecimento dos pressupostos de isenção do seu pagamento. [T]al reconhecimento, para além de contrariar as regras interpretativas, teria sempre que ter-se como contrário aos princípios da confiança, da certeza e da transparência, enquanto sub-princípios do princípio do Estado de Direito.”; Ac. do STA, de 7 de Junho de 2018, pela relatora Conselheira ANABELA RUSSO, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁹⁰ “Em conclusão, a) A aplicabilidade da isenção subjectiva prevista na al. e) do art. 6.º do CIS à aquisição por usucapião, dependerá da demonstração casuística e concreta da verificação dos pressupostos constantes daquela norma; b) A demonstração dos factos dependerá dos meios de prova apresentados, considerando-se, em princípio, a escritura pública de justificação notarial insuficiente para o efeito, preferindo os meios de prova de maior valor probatório, i.e. de força probatória plena sobre os demais meios de prova, como é

o direito à isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS nas aquisições por usucapião foi causa de grande litigância nos tribunais tributários, bem como foi objeto de uma grande análise jurisprudencial; aliás, ainda se encontram pendentes nos tribunais tributários inúmeros processos de impugnação judicial dos atos tributários notificados aos sujeitos passivos em que a Administração tributária sempre pugnava pela rejeição do direito à referida isenção. Na *instrução de serviço* a Direção de Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira passou a reconhecer o direito à isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS nas aquisições por usucapião; contudo, o reconhecimento do direito dependerá da *demonstração casuística e concreta da verificação dos pressupostos constantes daquela norma*; na prática, entende a Administração tributária que o reconhecimento do direito à referida isenção depende da demonstração do vínculo entre o *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* titular do direito anterior e o usucapiante; a esta, acresce, também, a demonstração da titularidade do direito real entretanto extinto pelo *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* ou da posse a que o usucapiante sucedeu – quando, à data da sucessão ou acessão na posse, a usucapião já pudesse ser invocada pelo “primeiro possuidor”¹⁹¹. Para demonstração do cumprimento dos referidos requisitos, sem prejuízo da admissibilidade de *todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos* – cfr. art.º 50.º do CPPT –, entende a Administração tributária que *prefere* a prova documental em detrimento da prova testemunhal, na medida em que assegura uma maior força probatória¹⁹².

o caso da prova documental.”; Instrução de Serviço n.º 40.054, de 22 de Dezembro de 2017, da Subdiretora-Geral dos Impostos.

¹⁹¹ “Constituindo a usucapião uma forma de aquisição originária do direito de propriedade em sede de Direito Civil, a transmissão gratuita que pode existir para efeitos do disposto na al. e) do art.º 6.º do CIS pode verificar-se: (i) na relação existente entre o titular do direito real ora extinto e o justificante, ou (ii) na relação existente entre o anterior titular na posse e o justificante que lhe sucedeu nessa posse, quando, à data da sucessão ou acessão na posse, esta se encontrava apta a ser invocada para fundamentar a aquisição originária por parte do anterior titular na posse.”; Instrução de Serviço n.º 40.054, de 22 de Dezembro de 2017, da Subdiretora-Geral dos Impostos.

¹⁹² “[A] Administração Tributária tem o ónus de demonstrar a existência dos factos que preenchem a norma de incidência (sendo bastante para tal a existência de escritura pública de justificação notarial, que titula a aquisição por usucapião), e, quando os elementos de prova não estão em poder da Administração, os contribuintes têm o ónus de demonstrar os factos que verificam os pressupostos da norma de isenção [cf. N.º 1 do art.º 74.º da Lei Geral Tributária (LGT)]. [A] prova será tanto mais forte quanto maior o valor

Aqui chegados, impõe-se uma análise crítica de uma e de outra corrente interpretativa. Em nossa opinião, ao assimilar as aquisições por *usucapião* às *transmissões gratuitas*, fê-lo assimilando nas obrigações, bem como nos direitos; dito de outro modo, ao assimilar para efeitos de incidência, também assimilou para efeitos de isenção; e pretendeu efetivamente que assim fosse, não obstante a omissão à referência expressa na al. e) do art.º 6.º do CIS. O “instituto fiscal” da *usucapião* – enquanto *transmissão gratuita* – não se confunde com o instituto civilístico do mesmo; não obstante a *usucapião* ser um instituto característico do direito civil que opera a constituição de um direito *ex novo* – isto é, sem proveniência de outrem –, para efeitos de direito fiscal a proveniência do direito é relevante na medida em que a *usucapião* é tratada, *v.g.*, como uma transmissão por doação ou *mortis causa* – enquanto formas de transmissão gratuita. É consequência direta e necessária da assimilação: a *usucapião* é, para efeitos de IS, uma aquisição derivada. O legislador quis claramente abstrair os conceitos civilístico e fiscal da *usucapião*. A única relação que se verifica entre ambos é que operando o facto jurídico privatístico verifica-se conseqüentemente o facto tributário por preenchimento da norma de incidência; em todo o resto, os conceitos abstraem-se; a partir daqui, devem ser interpretados de forma uniforme dentro do universo em que se encontram inseridos, mesmo quando provenientes de outros ramos de direito – opção expressa pelo legislador no n.º 2.º do art.º 11.º da LGT. Por conseguinte, qualquer que seja o facto tributário que lhes esteja subjacente, o ato que dá suporte à aquisição ou a aquisição em si mesma, a titularidade anterior não pode ser fiscalmente desconsiderada; daí que, não parece haver fundamentos jurídicos para negar o direito à isenção pelo *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* – independentemente do grau em linha reta – na Verba 1.2 da TGIS nas aquisições por *usucapião*¹⁹³. Problema diferente é saber se o prédio objeto

probatório do meio utilizado, **preferindo a prova documental à prova testemunhal.**”; Instrução de Serviço n.º 40.054, de 22 de Dezembro de 2017, da Subdiretora-Geral dos Impostos.

¹⁹³ Os cônjuges dos ascendentes e descendentes, por não se encontrarem contemplados no teor da al. e) do art.º 6.º do CIS, são beneficiários do direito à isenção de IS na *Verba 1.2*. Podem verificar-se situações em que apenas o ascendente ou descendente figure como adquirente no ato notarial ou judicial de justificação mas o cônjuge, por via do regime de bens – mais especificamente, o regime da *comunhão geral de bens*, previsto no art.º 1732.º do CC –, também seja adquirente. Ora, vigorando entre os cônjuges o regime da *comunhão geral de bens* existem apenas bens comuns, inexistindo bens próprios. Por conseguinte, nesses casos, não obstante o cônjuge do ascendente ou descendente não figurar no título ele é, juridicamente – nos termos da Lei civil – adquirente do direito de propriedade e, por isso, a administração tributária tem a

de aquisição por usucapião tem de estar inscrito no registo predial a favor do usucapido para o *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* daquele poderem beneficiar da isenção prevista na Verba 1.2 da TGIS. “O registo predial destina-se essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário” – cfr. art.º 1.º do CRPredial –, não lhe sendo reconhecida qualquer função atributiva de direitos reais – essa, reservada a atos e contratos. Daí que, situações há em que a titularidade inscrita no registo predial não tem uma efetiva correspondência com a titularidade de facto dos prédios. Essa divergência resulta da aquisição da propriedade – originária ou derivada – não inscrita no registo predial. Mas a omissão da inscrição não invalida os direitos adquiridos pelo titular de facto; obsta apenas ao reconhecimento do direito com eficácia *erga omnes*; uma vez realizados atos e contratos o titular de facto de direitos reais só beneficiará da eficácia *erga omnes* após a inscrição no registo predial. Ora, coloca-se aqui um problema: para efeitos da isenção subjetiva prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS deve prevalecer a situação registal ou a situação de facto? Dito de outro modo, para o cônjuge ou unido de facto, ascendentes ou descendentes beneficiarem da isenção subjetiva é condição *sine qua non* o prédio estar inscrito a favor do sujeito sacrificado? A resposta a este problema está evidenciada no art.º 7.º do CRPredial: “O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular nele inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”. O art.º 7.º do CRPredial consagra uma presunção do direito pelo titular inscrito no registo predial; mas pode, nos termos gerais, *ser ilidida mediante prova em contrário* – cfr. n.º 2.º do art.º 350.º do CC¹⁹⁴. Por isso, a consagração de uma presunção faz prevalecer, em caso de

obrigação de proceder à liquidação do imposto. Se assim não fosse, poderiam verificar-se situações de evasão fiscal em que verdadeiros adquirentes do direito de propriedade se evadissem das obrigações tributárias.

¹⁹⁴ “As presunções resultantes do registo são ilidíveis mediante prova em contrário, como resulta, aliás, do princípio geral contido no artigo 350º nº 2 do C. Civil.”; Ac. do STA, de 12 de Junho de 2007, pelo relator Conselheiro POLÍBIO HENRIQUES, disponível em www.dgsi.pt. “Os titulares de escritura [de justificação notarial] impugnada, na qualidade de réus dessa impugnação não gozam da presunção de registo, pelo que terão de demonstrar e provar os factos constitutivos do seu direito, impendendo sobre eles o ónus de provar a aquisição e validade do direito. Admitir a aplicabilidade de tal presunção a registos provisórios, equivaleria a remover a possibilidade de contestar a sua validade pela própria presunção criada.”; Ac. do TRC, de 27 de Junho de 2017, pelo relator Desembargador ARLINDO OLIVEIRA, disponível em www.dgsi.pt.

divergência, a ordem substantiva sobre a ordem registal¹⁹⁵. Prevalendo a situação de facto ou substantiva da titularidade do direito, o benefício da isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS, na medida em que o titular inscrito beneficia de uma presunção legal suscetível de prova em contrário, não deve ser negado ao *cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes* do efetivo titular do direito sobre a coisa usucapida – seja para efeitos de *justificação* destinada ao *estabelecimento de trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo*¹⁹⁶. Note-se, no entanto, que, sob pena da ocorrência de situações de fraude ou evasão fiscais, o usucapiente não pode deixar de fazer prova da ordem substantiva do prédio a favor do seu *cônjuge ou unido de facto, descendente e ascendente* – ou seja, aquele deve demonstrar inequivocamente a titularidade do direito não inscrito no registo predial a favor destes¹⁹⁷. Esta prova permite harmonizar a *segurança do comércio jurídico imobiliário* – cfr. art.º 1.º do CRPreidal – com as exigências de justiça tributária nas aquisições por *usucapião*, enquanto *transmissões gratuitas*. Estranhamente, a Administração tributária – conforme *supra* referido – veio recentemente admitir o direito à isenção pelo usucapiente quando entre o prédio e o seu *cônjuge ou unido de facto, descendente e ascendente* existisse apenas uma relação de posse que, à data da sucessão ou acessão na posse daquele, já fosse apta a sustentar uma aquisição por usucapião de algum destes. Desde já, manifestamos dúvidas

¹⁹⁵ “[A] função primacial do registo predial é publicitar as situações jurídicas reais, mas o seu efeito não é, em regra, atributivo de direitos reais; o que quer dizer que em caso de divergência entre a ordem substantiva e a ordem registal é a primeira que prevalece”; Ac. do TRC, de 26 de Novembro de 2013, pelo relator Desembargador BARATEIRO MARTINS, disponível em www.dgsi.pt. “O registo predial não tem como finalidade garantir os elementos de identificação do prédio. [A] presunção resultante da inscrição da aquisição do direito é ilidível e não abrange a área, limites e confrontações dos prédios descritos.”; Ac. do STA, de 12 de Junho de 2007, pelo relator Conselheiro POLÍBIO HENRIQUES, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁹⁶ No caso específico da justificação destinada ao reatamento de trato sucessivo este problema não se coloca. Este modo de justificação destina-se a dar continuidade ao trato sucessivo decorrente de aquisições derivadas – ou seja, decorrente de atos translativos. Como *supra* defendido, a justificação destinada ao reatamento do trato sucessivo é juridicamente incompatível com o instituto da usucapião – que tem como necessária consequência a constituição de um novo trato sucessivo e a interrupção do anterior.

¹⁹⁷ A prova da titularidade do direito não inscrito no registo predial a favor do cônjuge ou unido de facto, descendente e ascendente do usucapiente deve ser demonstrada por escritura pública, documento particular autenticado ou termo de adjudicação; a transmissão de bens imóveis por forma verbal ou mero documento particular é nula por falta de forma. Deste modo, a demonstração da titularidade do direito não se basta com todos os meios de prova admitidos em direito – cfr. art.º 72.º da LGT.

quanto ao direito à isenção pelo usucapiente nesta situação concreta; já foi por nós oportunamente referido – aliás, cujo entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência – que a aquisição por usucapião é potestativa – ou seja, depende de reivindicação; a posse pública, pacífica e de boa fé por determinado lapso de tempo não opera automaticamente na constituição de direitos reais a favor do usucapiente; assim sendo, temos dificuldade em conseguir compreender como pode um usucapiente beneficiar da isenção por uma posse alheia – ou seja, pela sucessão ou acessão da posse do seu *cônjuge ou unido de facto, descendente e ascendente* – e cujo direito real por parte do anterior possuidor nunca foi reivindicado por justificação.

Em conclusão, o direito à isenção subjetiva prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS é legalmente admissível nas aquisições por usucapião quando o *cônjuge ou unido de facto, descendente e ascendente* do usucapiente fosse titular de direitos reais ora extintos sobre o prédio a que a justificação deste incidiu; não quis o legislador, em nossa opinião, contemplar os casos em algum daqueles fosse apenas detentor da posse, ainda que à data da sucessão ou acessão na posse deste a usucapião estivesse apta a ser invocada.

9.2. Isenção Técnica

“Sempre que o imposto devido pelas transmissões gratuitas deva ser liquidado pelos serviços da administração fiscal, só se procede à liquidação, ainda que adicional, se o quantitativo não for inferior a € 10” – cfr. n.º 4.º do art.º 33.º do CIS. Trata-se de uma isenção objetiva, desenquadrada das demais normas de isenção, que dispensa o sujeito passivo da obrigação de pagamento de imposto – mas não da obrigação declarativa – resultante de uma ponderação económica da relação custo-benefício¹⁹⁸. Nessa medida, não deixamos de concordar com ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS a respeito da substância deste: “A norma encontra a sua génese em princípios de racionalidade estritamente económica e adota o princípio do custo benefício associado aos meios envolvidos e à emissão e expedição dos respetivos documentos de

¹⁹⁸ Esta isenção justifica-se pelos custos de cobrança que são superiores ao montante do próprio tributo; SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos...*, *ob. cit.*, p. 482.

cobrança, estabelecendo limites abaixo dos quais não se mostra compensador proceder à emissão e expedição dos respetivos documentos”¹⁹⁹.

A tributação das aquisições por usucapião em IS visa, por um lado, prevenir a evasão fiscal e, por outro, tributar manifestações de capacidade contributiva que de outra forma não seriam tributadas. Contudo, os problemas estruturais do sistema fiscal português inquinam o regular funcionamento das normas de incidência em geral, nomeadamente, pela desatualização dos VPT’s das matrizes prediais rústicas²⁰⁰. As avaliações gerais – primeiramente, realizadas ao abrigo do DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e, mais tarde, ao abrigo da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro, por imposição do memorando da *Troika* de resgate financeiro a Portugal – deixaram de fora, na prática, uma verdadeira reavaliação dos prédios rústicos – incidindo, em larga medida, apenas sobre os prédios urbanos. Com os VPT’s das matrizes prediais desatualizados, ocorrem frequentemente distorções na tributação das aquisições por usucapião – em especial, na propriedade rústica: por um lado, algumas aquisições de prédios rústicos, dado o desajuste entre o valor real e o valor inscrito na matriz predial não refletem verdadeiramente as manifestações de capacidade contributiva – e, necessariamente, na arrecadação de receita tributária – e, por outro, obsta a um regular funcionamento do princípio da tutela graciosa e/ou jurisdicional efetiva, isto porque, frequentemente, o valor de imposto liquidado é tão reduzido que os sujeitos passivos – quando não sejam beneficiários de alguma isenção – têm um encargo económico maior em reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente dos atos tributários do que em proceder ao pagamento do imposto, quando as liquidações, ainda que reduzidas, padeçam de alguma patologia. Não há, por isso, uma efetiva aplicação prática na tributação dos bens imóveis segundo o princípio do valor de mercado e da avaliação permanente dos valores patrimoniais. Mesmo com este diagnóstico, que, diga-se, não é recente, face ao quadro político e social vivido atualmente em Portugal não é expectável que essa atualização venha a acontecer nos próximos anos, mantendo uma certa atualidade a crítica de SALDANHA SANCHES – proferida antes da reforma da tributação do património: “Se a tributação dos prédios é ainda apesar de tudo, a mais fácil

¹⁹⁹ ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 572. A citação transcrita foi proferida no âmbito da isenção técnica análoga tipificada no art.º 32.º do CIS, cujo teor é inteiramente aplicável ao n.º 4.º do art.º 32.º do CIS.

²⁰⁰ Não raras vezes, os prédios rústicos apresentam VPT com uma expressão económica extremamente reduzida que não corresponde ao valor efetivo de mercado.

de todas as formas de tributação então, se o sistema político não consegue tributar os prédios, está a dar um sinal muito claro a toda a sociedade que se encontra num estado de impotência fiscal”²⁰¹.

10. A Liquidação, as Taxas e o Cumprimento da Obrigação de Imposto

Com a definitividade ou trânsito do ato notarial ou judicial de justificação constitui-se a obrigação tributária²⁰². Da sua constituição estabelece-se a relação jurídica de imposto emergindo para o sujeito passivo dois tipos de obrigações: a principal, correspondente à obrigação de pagar o imposto – quando não isento –, e a secundária, correspondente à obrigação declarativa²⁰³. Ainda que não se suscitem questões controversas ou de excepcional complexidade cremos não ser de dispensar a abordagem como parte da relação jurídica de imposto.

O procedimento de liquidação – cfr. art.º 27.º do CIS e art.º 59.º do CPPT –, decorrente do princípio da declaração²⁰⁴, depende do impulso do sujeito passivo até ao 3.º mês seguinte ao da constituição da obrigação tributária – cfr. n.º 1.º e 3.º do art.º 26 do CIS²⁰⁵. A Administração tributária, por conseguinte, no uso das competências conferidas pelo CIS, procede – sem prejuízo dos prazos de caducidade do direito – à

²⁰¹ SALDANHA SANCHES no prefácio de VASCO VALDEZ MATIAS, *A contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, p.10.

²⁰² “[P]ara efeitos fiscais a aquisição por usucapião é uma aquisição originária que só ocorre no momento em que o documento que a titula se torna definitivo, devendo o usucapiente solicitar a liquidação do Imposto do Selo nos termos dos art.ºs. 23º, 25º e 26º a 28º do CIS, apresentando para o efeito no Serviço de Finanças da área de residência a declaração de modelo oficial”; Despacho, de 28 de Setembro de 2004, do Subdirector-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁰³ “Ao entender-se que nas aquisições por usucapião não estamos perante uma transmissão de um direito anteriormente incidente sobre a coisa, mas sim perante uma aquisição originária do direito de propriedade correspondente à posse exercida sobre o bem, resulta que o usucapiente além de pagar o imposto do selo previsto na verba 1.2 da TGIS, está, ainda, obrigado a apresentar as declarações previstas no art. 26º do CIS.”; Informação Vinculativa, de 9 de Outubro de 2012, do Subdirector-geral dos Impostos sobre Património, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

²⁰⁴ *Vide* 5.

²⁰⁵ A falta de participação à Administração Tributária da justificação – definitiva ou transitada – não invalida a aquisição por usucapião. Do incumprimento resulta responsabilidade contra-ordenacional decorrente da prática de *omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes* – nos termos do art.º 119 do RGIT.

liquidação do imposto – cfr. n.º 5.º do art.º 23.º e art.º 25.º do CIS –, delimitando, ao sujeito passivo, o valor tributável, as isenções e a taxa aplicável.

Na aplicação das taxas – *Verbas 1.1 e 1.2* da TGIS – estabelece o n.º 1.º do art.º 22.º do CIS que “[a]s taxas do imposto são as constantes da Tabela anexa em vigor no momento em que o imposto é devido”. Ora, sendo o imposto devido com a constituição do facto tributário, são aplicáveis as taxas em vigor no momento em que se verificar a definitividade ou transito da justificação, por aplicação do disposto da al. r) do art.º 5.º do CIS. Excetuando-se as taxas aplicáveis, já referimos criticamente que entendemos não haver no CIS nenhuma norma expressa, ou tão pouco indiciária, que opere a distinção sobre os factos tributários subjacentes às *Verbas 1.1 e 1.2* da TGIS, até porque o n.º 4.º do art.º 22.º do CIS tipifica – diga-se, com carácter excecional face aos n.º 2.º e 3.º do mesmo artigo – a acumulação das referidas *Verbas*. Não se trata de uma tributação de sobreposição – ou dupla tributação – mas da aplicação de uma taxa agravada por acumulação consoante se tratem de aquisições derivadas – apenas sujeitas à *Verba 1.1* da TGIS – ou aquisições originárias – sujeitas às *Verba 1.1 e 1.2* da TGIS: 0,8% sobre o valor tributável, acrescidos, quando estejam em causa transmissões gratuitas de bens imóveis, incluindo a usucapião, de 10%.

No caso específico da *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo* não há lugar a qualquer liquidação de imposto ao abrigo das *Verbas 1.1 e 1.2* porque, como *supra* referido, não há facto tributário. O ato praticado pelo justificante visa apenas e só restabelecer o trato sucessivo e não a titular qualquer aquisição de bens imóveis; o justificante adquiriu o direito anteriormente, de forma legítima, mas por vicissitudes várias não tem a possibilidade de inscrever o seu direito no registo predial. Por conseguinte, não havendo a reivindicação da aquisição por *usucapião* na *justificação* falta um dos requisitos típicos; logo, não havendo facto tributário, não há qualquer obrigação de imposto ou meramente declarativa.

Com a definitividade ou trânsito da decisão notarial ou judicial de justificação, a Administração tributária deve proceder à notificação da liquidação do IS ao contribuinte – cfr. art.º 36.º e ss do CPPT – no prazo máximo de oito anos após a constituição da obrigação tributária, sob pena de caducidade do direito à liquidação – cfr. n.º 1 do art.º 39.º do CIS. A usucapião, recorde-se, ficcionada como uma transmissão gratuita para efeitos jurídico-fiscais, está sujeita às *Verbas 1.1 e 1.2* da TGIS, derogando, por conseguinte, o prazo previsto no art.º 45.º da LGT – que prevê um prazo de caducidade

de 4 anos: é uma materialização do princípio geral de direito *lex specialis derogat legi generali*.

Quando regularmente notificada ao contribuinte a liquidação – cfr. art.º 36.º do CIS e art.º 35.º e ss do CPPT –, o imposto deve ser pago *até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação* – cfr. art.º 45.º e 46.º do CIS. Se assim não acontecer, pode a Administração tributária – sem prejuízo da extinção do imposto por prescrição –, proceder à cobrança coerciva – cfr. art.º 148.º e ss do CPPT.

Por remissão expressa do n.º 1.º do art.º 48.º do CIS para o art.º 48.º da LGT, o prazo de prescrição será, sem prejuízo de causas suspensivas ou interruptivas – cfr. art.º 49.º do CIS –, de oito anos a contar do facto tributário – ou seja, da definitividade ou transito da decisão de *justificação* notarial ou judicial.

11. A Fiscalização e o Poder Sancionatório

Sem prejuízo do princípio da declaração – recorde-se, subjacente à tributação do património – sobre a Administração tributária impende, para além da obrigação de proceder à liquidação do imposto, uma obrigação de fiscalização dos *atos, contratos, documentos, títulos, papeis e outros factos ou situações jurídicas* sujeitos a IS – cfr. n.º 1.º e 2.º do art.º 54.º do CIMT *ex vi* n.º 1.º do art.º 63.º do CIS. Não obstante a presunção de veracidade e boa fé das declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei – cfr. art.º 75.º da LGT – o poder de fiscalização confere-lhe poderes para *promover liquidações ou reforma das mesmas a que houver lugar* motivadas, entre outros, por reconhecimento indevido de isenções ou outros benefícios fiscais, por omissões, erros ou imprecisões – sejam elas dolosas ou meramente negligentes – motivadas pela deficiente declaração do sujeito passivo – e, por vezes, também por erro ou lapso da própria administração tributária. Trata-se, em nossa opinião, de um *poder-dever* a exercer, por um lado, porque “[a] qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária” – cfr. n.º 4.º do art.º 36.º da LGT – e, por outro, porque não raras vezes há uma desconformidade entre a situação de facto dos prédios e a situação declarada pelo contribuinte para efeitos tributários. Daí que, a obrigação de fiscalização e a reforma das liquidações que impende sobre a Administração tributária justifica-se como concretização do princípio da igualdade tributária, como critério de igualdade material – cfr. n.º 4.º do art.º 103 da CRP –, sob pena de ocorrerem distorções tributárias na circulação do património imobiliário. Negar-se tal possibilidade, para além de colocar a Administração tributária numa situação de

completa impotência perante as declarações do contribuinte, quando estas não correspondessem à situação de facto, estaria o Estado a dar um claro sinal da possibilidade de o contribuinte, ainda que parcialmente, se eximir das obrigações fiscais. Para além de tal equação consubstanciar um meio de fraude e evasão fiscais, perante os demais contribuintes, seria como juntar ao insulto a afronta. Seria antidemocrático.

Sem prescindir, um poder de fiscalização e reforma de atos desacompanhado de um poder sancionatório – decorrente da imposição ou proibição de condutas – traduzir-se-ia num enfraquecimento das obrigações da Administração tributária. Como refere SOARES MARTÍNEZ, “[a] violação generalizada das normas tributárias poria em causa a sobrevivência do Estado, toda a ordem social; donde poderia inferir-se que o *bem jurídico* ameaçado pela *infração penal* se situa ao nível cimeiro”²⁰⁶. Por conseguinte, a presunção de veracidade e boa fé das declarações dos contribuintes – em larga medida, orientadoras da atividade tributária e da relação jurídica tributária –, uma vez incumprida, não pode ser relegada para segundo plano. Daí que, não deixamos de concordar com SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, sobre as *omissões e inexatidões nas declarações ou em documentos fiscalmente relevantes* – cfr. art.º 118.º do RGIT – decorrentes da vinculação do contribuinte ao princípio da declaração: “A omissão declarativa de bens ou valores sujeitos a tributação, bem como outros comportamentos ilícitos que visem diminuir a dívida tributária constituem contra-ordenação fiscal prevista e punível nos termos dos artigos 118.º e 119.º do RGIT, salvo quando configurem o crime de fraude fiscal, previsto no artigo 103.º do mesmo diploma”²⁰⁷.

²⁰⁶ SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 328.

²⁰⁷ SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos...*, *ob. cit.*, p. 479.

CAPÍTULO II
TRIBUTAÇÃO DAS AQUISIÇÕES POR *ACESSÃO INDUSTRIAL*
IMOBILIÁRIA

12. O Facto Tributário

12.1. Breve Enquadramento

São sujeitas a IMT, nos termos da norma de incidência objetiva e territorial, as aquisições de bens imóveis por *cessão* – cfr. al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT. Do teor da norma resulta, como já foi aqui referido, que as normas de incidência apenas sujeitam a IMT as aquisições por *cessão industrial imobiliária*. Fora do âmbito das normas de incidência ficam as *cessões naturais* e as *cessões industriais mobiliárias*, respetivamente, por não configurarem aquisições a título oneroso e por não se tratarem de coisas imóveis.

No contexto das aquisições originárias – mais especificamente, da *cessão* –, da incidência do IMT emergem problemáticas de primordial interesse: por um lado, na interpretação do conceito de *transmissão* e, por outro, na operatividade da *cessão*. Resulta expressamente do n.º 1.º do art.º 2.º do CIMT, recorde-se, que o IMT incide sobre as *transmissões* – ou seja, sobre a circulação de imóveis cujo direito se constitui de um

ato translativo. Em contraposição, da *acessão* resulta a aquisição *ex novo* – ou seja, um ato não translativo – do direito de propriedade. A respeito do significado jurídico-fiscal de *aquisição*, ancorados nos fundamentos *supra* expostos, entendemos o mesmo como sinónimo do conceito de *transmissão* previsto no CIMT²⁰⁸. “A obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão” – cfr. n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT. Citando CASALTA NABAIS, “[o] conceito fiscal de transmissão (bem como os de onerosidade e de imóvel), para efeitos deste imposto, coincide, em princípio, com o do direito privado, só assim não sendo nos casos em que a lei fiscal, nomeadamente com o objetivo de prevenir a fuga ao imposto, dispuser em sentido contrário”²⁰⁹. Ora, à *contrario sensu*, inexistindo no CIMT disposição específica para a constituição da obrigação tributária, as aquisições de bens imóveis por *acessão* ficarão sujeitas à *regra geral*; na prática, a constituição da obrigação tributária dependerá da verificação do facto jurídico de direito civil.

Considerando a relação de subsidiariedade do Direito Civil com o Direito Fiscal, a problemática da constituição da obrigação tributária decorrente da verificação do facto jurídico adensa-se na complexidade do instituto. “O momento da aquisição do direito de propriedade é: [n]os casos de ocupação e acessão, o da verificação dos respetivos factos” – cfr. al. d) do art.º 1317.º do CC. A imprecisão da expressão *da verificação dos respetivos factos* que o legislador utilizou resultou numa controvérsia doutrinária e jurisprudencial onde ainda se discutem duas teses sobre o modo de adquirir – ou seja, se se trata de uma aquisição automática ou potestativa. Não deixando de ser verdade que o modo de operar da *acessão* é matéria de direito civil, consideramos indispensável a abordagem pelo reflexo que a verificação dos respetivos factos tem na relação jurídica de imposto.

Por não se suscitarem questões de excecional complexidade face às demais transmissões de bens imóveis a título oneroso – nomeadamente, ao facto tributário, ao valor tributável, às isenções, à liquidação, às taxas e ao cumprimento das obrigações –, dispensamo-nos de realizar uma abordagem à tributação da aquisição por meio de *acessão industrial imobiliária* no contexto do IS.

Por questões de simplicidade de escrita, ressalvados os casos expressos em sentido diverso, referir-nos-emos à *acessão industrial imobiliária* abreviadamente como *acessão*.

²⁰⁸ Vide 1.3.

²⁰⁹ CASALTA NABAIS, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 271.

12.2. Tese da aquisição automática

Na aquisição por *acessão*, como referem PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, “[n]ão se exige um negócio jurídico, nem qualquer manifestação de vontade”²¹⁰. Por conseguinte, a aquisição da propriedade decorrente da *acessão* opera *ipso facto* – ou seja, é um imperativo legal estatuído pela incorporação de obras, sementeiras ou plantações no terreno – cfr. al. d) do art.º 1317.º do CC²¹¹.

Não apenas ancorados no teor da al. d) do art.º 1317.º do CC – e não obstante reconhecerem algumas vantagens de *iure constituindo* na aquisição potestativa –, defendem que o legislador utilizou uma terminologia diferenciada nos art.º 1339.º e 1340.º do CC – utilizando a expressão *adquire a propriedade* – e no art.º 1343.º do CC – utilizando a expressão *pode adquirir* –, onde claramente não há aquisição automática, evidenciando-se a opção pela aquisição potestativa. Por outro lado, o legislador não tipificou na *subsecção* da *acessão industrial imobiliária* – cfr. art.º 1339.º e 1340.º do CC – as consequências sobre o beneficiário quando este não pretenda adquirir a propriedade das coisas incorporadas, ao contrário do que fez na *subsecção* da *acessão industrial mobiliária* – cfr. n.º 4.º do art.º 1333.º e n.º 1.º e 2.º do art.º 1335.º do CC –, configurando tal omissão como um sinal evidente da operatividade da aquisição automática. Sem prescindir, argumentam, ainda, que nos casos de realização de obras ou plantações em terreno alheio, não pode o proprietário renunciar ao seu direito – a não ser por escritura pública (ou, atualmente, por documento particular autenticado) – sem que se constitua um *direito de superfície* a favor do seu autor – cfr. art.º 1524.º do CC –, direito, esse, que depende, também, da mesma forma solene²¹².

²¹⁰ PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 165.

²¹¹ PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 165.

²¹² “Observe-se antes de mais, que o legislador usa, nos artigos 1339.º e 1340.º, uma formulação muito diferente da que utiliza, por exemplo, no artigo 1343.º. Aqui, onde claramente não há uma aquisição automática, mas apenas potestativa, diz-se que «o construtor *pode adquirir* a propriedade do terreno ocupado»; além, diversamente, diz-se que o beneficiário da *acessão*, uma vez praticados determinados factos (construção, sementeira ou plantação), «*adquire a propriedade*» do conjunto resultante da *acessão*, pagando determinado valor. Por outro lado, se a aquisição se não verificasse automaticamente, *ope legis*, o legislador não deixaria de ter regulado também – como fez nos artigos 1333.º, n.º 4, e 1335.º n.º 1 e 2 – as consequências de o beneficiário da *acessão* não pretender adquirir a propriedade dos bens que acederam à sua coisa. Tal omissão é sinal seguro de que o legislador optou, nos artigos 1339.º e 1340.º, por uma solução unitária e imperativa – a da aquisição automática ou imediata –, e não por soluções alternativas, dependentes da vontade dos titulares ou de um dos titulares dos interesses em conflito. É de notar que o proprietário do

À tese da aquisição automática, vêm, também, AUGUSTO DA PENHA GONÇALVES e, em especial, JÚLIO GOMES deduzir argumentação de contraposição à tese da aquisição potestativa. Na aceção destes, o legislador, motivado por razões de segurança jurídica – decorrentes da incerteza e indefinição das situações jurídicas –, optou, ainda que de forma criticável, pela aquisição automática, em detrimento da aquisição potestativa. Ora, como observam, no lapso de tempo entre a união das coisas e o exercício potestativo, o legislador não tipificou, por um lado, o prazo para o exercício do direito de reivindicar a aquisição da coisa e, por outro, a distribuição do risco. Também, não regulou, para o mesmo lapso de tempo, a validade dos atos praticados pelo até então proprietário. Por último, também não o fez quanto à possibilidade de transmissão do direito potestativo²¹³.

solo, quando se trate de obras ou plantações, nem sequer pode, na generalidade dos casos, renunciar ao direito que a lei lhe atribui, a não ser por escritura pública, visto esta renúncia importar a constituição do direito de superfície, para a qual a lei exige essa forma solene”; PIRES DE LIMAS e ANTUNES VARELA, *Código Civil... Vol. III, ob. cit.*, p. 166.

²¹³ “[D]istanciando-se da rígida aplicação do princípio romanístico *superficies solo cedit*, o Código adopta soluções diferenciadas, consoante o valor da obra incorporada, em confronto com o valor do terreno (prédio) na sua totalidade e antes da incorporação, for superior, igual ou inferior. [A] aquisição nos casos referidos, opera *ipso iure* (automaticamente).”; AUGUSTO DA PENHA GONÇALVES, *Curso de Direitos Reais*, Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 1993, p. 353. “Efectivamente, muito embora se compreendam os objectivos almejados por OLIVEIRA ASCENSÃO ao defender o carácter não automático da acessão, a tese segundo a qual existiria, tão só, um direito potestativo à aquisição suscita sérias dificuldades; por um lado, importa então que a lei fixasse, como observam, PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, as consequências do não exercício desse direito. Não o tendo feito, fica por saber qual o prazo para o seu exercício e qual o estatuto jurídico dos bens entre o momento em que se verifica a incorporação ou a obra, sementeira ou plantação, e o momento em que a pessoa, a quem a lei, segundo a tese criticada, atribui o direito potestativo de aquisição, o exerce. Não se vê, tão pouco, resposta fácil na lei para a questão de saber qual a validade de actos de disposição entretanto praticados por quem, até ao exercício do direito potestativo, permanece proprietário (e, inclusive, pode perfeitamente, agir de boa fé por desconhecer o ocorrido); a lei não regula a transmissibilidade do próprio direito potestativo de aquisição ou a possibilidade de a outra parte tentar evitar a situação de indefinição interpelando o titular do direito ou, suscitando, de algum modo, a opção deste. A adesão à tese, segundo a qual existiria apenas um direito potestativo de aquisição, não resolve sequer correctamente os problemas de distribuição do risco: o proprietário de um terreno, mesmo que de má fé, adquire por acessão as obras, plantações ou sementeiras que nele realizou – caso tais obras venham a ser destruídas, depois de realizadas, por um caso fortuito, poderá então ele afirmar que já não está interessado no exercício do seu direito potestativo de aquisição?”; JÚLIO GOMES, *O*

Face ao exposto e ao disposto na al. d) do art.º 1317.º, por via do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT e da al. d) do n.º 2.º da LGT, bem como pela aplicação da hermenêutica jurídico-fiscal dos n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT, o facto tributário ocorrerá simultaneamente ao momento da aquisição automática no direito civil – ou seja, no momento da união permanente e definitiva das coisas.

12.3. Tese da aquisição potestativa

A aquisição potestativa da propriedade – em contraposição à tese da aquisição automática –, diga-se, maioritariamente acolhida pela doutrina e pela jurisprudência, sustenta que a *acessão* tem carácter facultativo²¹⁴.

Conceito de Enriquecimento, o Enriquecimento Forçado e os Vários Paradigmas do Enriquecimento sem Causa, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, p. 357.

²¹⁴ “[N]a acessão industrial imobiliária, ao contrário da acessão natural, a *aquisição é potestativa*, isto é, depende de manifestação de vontade de seu beneficiário e ainda, normalmente, da afectuação de determinado pagamento.”; MENEZES CORDEIRO, *Direitos Reais*, Lex, Lisboa, 1993, p. 503. “Os argumentos da corrente maioritária parecem-me convincentes: entre eles merece ser realçado o que chama a atenção para que da lei se retira que a aquisição depende do pagamento do valor e que este é um acto voluntário do autor das obras.”; RUI PINTO DUARTE, *A jurisprudência...*, *ob. cit.*, p. 261. “Parece indiscutível que, por regra, a acessão não faz adquirir a propriedade da coisa adjunta por mero efeito da união correspondente. Exige-se antes uma declaração nesse sentido proferida (expressa ou tacitamente) pelo beneficiário da acessão, acrescida do pagamento de compensação ou indemnização (quando a ela haja lugar). A aquisição por acessão é, pois, como normalmente se diz, *potestativa*. Depende do exercício do direito real de aquisição conferido ao beneficiário da acessão.”; JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 422. “[A] aquisição automática traduziria uma violência: a obrigatoriedade de alguém adquirir o direito de propriedade do terreno ou dos materiais, sementes ou plantas, sem se lhe perguntar se pode pagar.”; SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 270. “[S]ão múltiplos os locais em que a lei claramente atribui às pessoas envolvidas no fenómeno a *faculdade* de adquirir ou não adquirir, deixando mesmo em aberto, por vezes, como alternativa, outras faculdades. De modo algum este regime se concilia com a ideia de aquisição automática. Como mais rigor, o que se verifica é a atribuição, ao beneficiário, de uma faculdade de aquisição, cujo exercício não pode ser contrariado pela outra parte. Em suma, tal regime, qualifica um direito potestativo atribuído ao beneficiário, cabendo-lhe decidir sobre a conveniência do seu exercício.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 292. JOSÉ ALBERTO C. VIEIRA, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 710. “[A] validade da aquisição do direito de propriedade por acessão industrial imobiliária, resultante da construção de um edifício em parcela de um prédio rústico, está dependente da existência de alvará de loteamento. [O] regime da acessão não impõe ao beneficiário a aquisição automática do direito de propriedade sobre a coisa, antes lhe atribuindo um direito potestativo a adquiri-la, através do pagamento da correspondente indemnização. [A] figura da acessão distingue-se das benfeitorias porque as

A doutrina de OLIVEIRA ASCENSÃO, pioneira sobre a demais, sustenta que “[a] lei estabelece que o titular *adquire pagando* (arts. 1339.º e 1340.º). [E]stá-se assim a estabelecer o carácter sinalagmático da aquisição e do pagamento, reciprocidade que seria quebrada se fossemos admitir as teses da aquisição automática, pois então da contrapartida da aquisição apenas haveria uma obrigação de indemnizar”²¹⁵. Argumenta, ainda, que “[d]e vários lugares da lei portuguesa resulta o carácter facultativo da acessão”²¹⁶, nomeadamente, da expressão *pode adquirir* utilizada no art.º 1343.º do CC, das normas que subordinam a aquisição à licitação – cfr. n.º 2.º do art.º 1333.º e do n.º 2.º do art.º 1340.º do CC – ou das normas que preveem as consequências nos casos em que o beneficiário não queira adquirir – cfr. n.º 3.º do art.º 1333.º, art.º 1334.º, art.º 1335.º e art.º 1341.º do CC²¹⁷.

Segundo a citada doutrina, da tese da aquisição automática poderiam resultar efeitos não pretendidos, tanto pelo *beneficiário*, como pelo *sacrificado*. Desde logo, impõe, por um lado, o pagamento da indemnização pelo beneficiário quando ele possa não estar em condições de o satisfazer imediatamente e, por outro, que o sacrificado sofra uma perda imediata de propriedade com um pagamento necessariamente diferido, ficando, por conseguinte, as partes impedidas de estipular um desfecho diferente daquele conflito – *v.g.*, na constituição de um *direito de superfície*. Com a aquisição automática também “[o] risco começaria imediatamente a pesar sobre o beneficiário da acessão – mesmo que ele desconhecesse o próprio facto da união das coisas”²¹⁸.

obras não são simples melhoramentos de uma coisa, mas sim inovações, com alteração da substância da coisa”; Ac. do TRL, de 28 de Maio de 2009, pelo relator Desembargador EZAGÜY MARTINS, disponível em www.dgsi.pt.

²¹⁵ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 307. “Vários são os casos em que a lei claramente estabelece uma correlação entre a aquisição do direito e o pagamento de certas quantias à parte contrária. Sempre que assim aconteça, significa isso que o exercício do direito potestativo acima referido tem a sua eficácia *condicionada* a esse pagamento, não fazendo sentido, também, que a aquisição do direito opere antes do pagamento.”; CARVALHO FERNANDES, *Lições...*, *ob. cit.*, p. 293. “Em abono, basta chamar a atenção para o facto de o beneficiário *adquirir pagando* (artigos 1339.º e 1340.º, n.º 1), *adquirir após licitação* (artigo 1340.º n.º 2), ter o *direito de adquirir ou de exigir a demolição* (artigo 1341.º) ou de *adquirir pagando após três meses* (artigo 1343.º, n.º 1).”; MENEZES CORDEIRO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 504.

²¹⁶ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 307.

²¹⁷ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 307.

²¹⁸ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 307.

Assim, como decorrência do exposto e por aplicação do disposto na al. d) do art.º 1317.º, por via do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT e da al. d) do n.º 2.º da LGT, bem como pela aplicação da hermenêutica jurídico-fiscal dos n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT, o facto tributário ocorrerá simultaneamente ao momento da aquisição potestativa no direito civil – ou seja, com a prática de um ato notarial ou judicial de justificação.

12.4. Posição Adotada

Como *supra* referido, a problemática da *verificação dos respetivos factos* descrita na al. d) do art.º 1317.º do CC é matéria de direito civil; porém, também não é menos verdade que o conceito de *transmissão* previsto nas normas do CIMT é, salvo nos casos em que o legislador tipifique ficções jurídicas, coincidente com o do CC. Ora, se a obrigação tributária se constitui com a *transmissão* e esta ocorre no momento da *verificação dos respetivos factos* suscita-se o problema: quando ocorrem os *factos* e quando nasce a obrigação tributária? Além dos argumentos deduzidos pelos defensores da *tese da aquisição automática*, que nos parecerem bastante pertinentes, cremos ser indispensável uma abordagem crítica da regulação normativa de direito civil, considerando a relação de subsidiariedade que assume no direito fiscal.

Um dos argumentos deduzidos pelos defensores da *tese da aquisição potestativa* sustenta-se no carácter sinalagmático da *acessão* – ou seja, quanto ao pagamento da indemnização a que haja lugar. Trata-se, também, de um problema de direito civil que, em nosso entender, tem reflexos na relação jurídica de imposto. Estabeleceu o legislador nas normas reguladoras da *acessão* que, adquirindo a propriedade, impende sobre o seu autor o pagamento de *indemnização*. Note-se, não estatuiu sobre o autor o pagamento do *preço* – como, *v.g.*, na compra e venda. Não estatuiu, nem poderia estatuir. Como *supra* referido, a *acessão* não tem subjacente qualquer negócio jurídico ou manifestação de vontade, porquanto, trata-se de uma *aquisição originária* representativa da constituição de um direito *ex novo* – recorde-se, que não dependente de um ato translativo. Ora, a expressão *preço* é característica das *aquisições derivadas*: ao invés, tratando-se da aquisição *ex novo*, objetivamente, está derogado *per si* o carácter sinalagmático do pagamento referido no n.º 1.º do art.º 1340.º do CC, ou seja, não há um nexo de correspondência de prestação e contraprestação entre a *acessão* e o *pagamento do valor* àquele que vê a propriedade sacrificada. Dito de outro modo, não há relação de reciprocidade: a noção de *aquisição originária* é juridicamente incompatível com o carácter sinalagmático da aquisição e do pagamento. Por conseguinte, o *pagamento do*

valor pela aquisição do terreno ou das *obras, sementeiras ou plantações* decorrente da *acessão* configura um direito de crédito daquele proprietário que vê o seu direito sacrificado pela união permanente e definitiva das coisas, *in casu*, uma *indenização* cujas características se afiguram mais próximas do instituto da responsabilidade civil. A doutrina não admite, em caso algum, a possibilidade de destruição das *obras, sementeiras ou plantações* de boa fé²¹⁹, porquanto, independentemente do pagamento da indenização, o efeito económico da *acessão*, objetivamente, produziu-se. Em nossa opinião, não assiste razão à doutrina da *tese da aquisição potestativa*, defendida em especial por OLIVEIRA ASCENSÃO e MENEZES CORDEIRO, com fundamento no carácter sinalagmático da *acessão*, por um lado, porque se trata da constituição de um direito *ex novo*, que não tem subjacente qualquer negócio jurídico ou manifestação de vontade, e, por outro, porque o legislador não utilizou a expressão *preço* – característica da contraprestação nos negócios jurídicos e, em especial, das aquisições derivadas –, utilizando, ao invés, as expressões *pagamento e indenização* – constitutiva de direitos de crédito emergentes de factos jurídicos.

Exigindo-se, ainda, a boa fé do autor da incorporação para operar a aquisição por *acessão* por este ou pelo dono do terreno, impõe-se a àquele que o desconhecimento a propriedade alheia do terreno não seja culposo – ou seja, que tenha realizado as *obras, sementeiras ou plantações* observando os deveres de cuidado exigíveis no caso concreto – ou que a atuação daquele seja com autorização deste. Ora, em qualquer dos casos, nada justifica que o risco sobre o terreno não comece a correr sobre o adquirente a partir do momento da união das coisas. Atuando de boa fé, o autor da incorporação sabe e não pode ignorar que na realização das *obras, sementeiras ou plantações* – ou em momento subsequente – podem emergir efeitos jurídicos decorrentes da sua atuação, ainda que não os pretenda – nomeadamente, o dever de indemnizar ou a responsabilidade civil por danos. Por outro lado, ao conceder autorização ao autor das *obras, sementeiras ou plantações* para as realizar, também o dono do terreno ou o autor da incorporação sabe e não pode ignorar os efeitos jurídicos emergentes – nomeadamente, sacrifício da propriedade ou diferimento no pagamento da indenização. Desconhecendo o dono do terreno que as mesmas hajam sido praticadas, tendo o autor da incorporação agido de forma diligente e com observância dos deveres de cuidado – ou seja, de boa fé –, não encontrando obstáculos à realização das *obras, sementeiras ou plantações*, representa um

²¹⁹ SANTOS JUSTO, *Direitos...*, *ob. cit.*, p. 268.

sinal claro e notório do abandono ou alheamento da propriedade que não permitiu que terceiros conseguissem apurar que estavam a agir prejudicando o direito de outrem.

Argumenta OLIVEIRA ASCENSÃO, seguido pela generalidade da doutrina, que operando a aquisição automática as partes ficariam impedidas de estipular um desfecho diferente emergente – nomeadamente, *direito de superfície*. Ora, dependendo a constituição do *direito de superfície* de forma solene – por meio de escritura pública ou documento particular autenticado – a abstenção da sua prática no lapso de tempo entre a união das coisas e a *justificação* coloca o prédio numa situação de incerteza ou indefinição caso vigore a aquisição potestativa. Como notam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, o prejudicado também fica impedido de dispor livremente do direito de propriedade do solo, pois a sua alienação fica dependente da constituição de um *direito de superfície* que, além de depender de forma solene, depende, também, da manifestação de vontade do autor da incorporação. Também este argumento nos parece improceder na medida em que coloca o prédio numa situação de indefinição jurídica.

Em contraposição às palavras de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, vem OLIVEIRA ASCENSÃO referir que “[o]utras disposições há ainda mais categóricas: [p]revêem que o beneficiário não queria adquirir (arts. 1333.º/3, 1334.º, 1335.º e 1341.º)”²²⁰. Em linha com os primeiros, parece-nos não lhe assistir razão, porquanto, o CC prevê regimes diferenciados, sem carácter de subsidiariedade da *acessão natural* ou da *acessão industrial mobiliária* face à *acessão industrial imobiliária*, quando de boa fé.

Não deixa de ser verdade que o sacrifício da propriedade decorrente da operatividade automática da *acessão* pode, no limite, representar uma inconstitucionalidade material por violação do princípio do direito à propriedade privada – cfr. n.º 1.º do art.º 62.º da CRP. Ora, ainda que não se pretenda discutir aqui a conformidade ou desconformidade constitucionalidade de institutos jurídicos característicos do direito civil, a *acessão* impõe um sacrifício de um direito sobre um bem imóvel ou sobre *obras, sementeiras ou plantações* ao seu titular; há a subtração de um direito sem consentimento do seu titular e o reconhecimento desse sacrifício pela ordem jurídica; contudo, a utilidade *económico-social* dos bens imóveis justifica a existência deste instituto que, ainda que tenha um carácter excecional, permite uma delimitação da sua situação jurídica. Tanto JÚLIO GOMES, como PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, não negam inconvenientes na

²²⁰ OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito...*, *ob. cit.*, p. 307.

*tese da aquisição automática*²²¹. Mas, note-se, que a *tese da aquisição potestativa* também é omissa em aspetos fundamentais, já *supra* referidos. Ainda assim, considerando a relação de subsidiariedade que o direito civil assume, parece-nos claramente implícita no CC a opção do legislador pela *tese da aquisição automática* como garante da segurança jurídica. Daí que, não deixamos de subscrever as palavras de JÚLIO GOMES: “O Código Civil parece ter consagrado, em matéria de acessão, um sistema não só complexo e confuso mas marcadamente pragmático”²²².

Por todo *supra* exposto, parece-nos que o facto tributário ocorre simultaneamente com a *união permanente e definitiva* das coisas, de acordo com a *tese da aquisição automática*; sem prescindir, ainda que assim não fosse, outros argumentos de natureza fiscal podem ser deduzidos; apesar da proximidade e da dependência do direito fiscal face ao direito civil em inúmeros aspetos, não podemos ignorar que estes ramos mantêm a sua plena autonomia. Daí que, não obstante a sua articulação, a verificação do facto tributário e o direito à liquidação do imposto mantêm a sua independência face àquele facto jurídico. Se, por um lado, o direito civil é pragmático no regime que adota quando à verificação do facto jurídico *acessão*, por outro, ainda que se defenda que o mesmo facto jurídico é potestativo, o direito fiscal não está a ele vinculado.

“Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários” – cfr. n.º 3.º do art.º 11.º da LGT. É precisamente no sentido da norma de incidência real ou objetiva – mais concretamente, no elemento *temporal* do facto tributário *acessão* – que persiste a dúvida. Como refere JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “[o] direito tributário socorre-se usualmente de determinados conceitos jurídicos definidos noutros ramos do direito, não só do direito administrativo, mas também do direito civil. Veja-se que a utilização de conceitos de direito civil é frequente, sobretudo ao nível da tributação do património”²²³.

²²¹ “O sistema é, quanto a nós, criticável pelos perigos a que expõe um proprietário de uma coisa que pode ver desaparecer a sua propriedade, sem qualquer garantia de compensação, uma vez que esta, quanto a nós, representa uma preocupação secundária da lei.”; JÚLIO GOMES, *O Conceito...*, *ob. cit.*, p. 361. “Tal entendimento [da aquisição potestativa], porém, mesmo que se aceite que poderá apresentar algumas vantagens *de iure constituindo*, [n]ão tem seguramente cabimento no quadro das soluções consagradas na lei.”; PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código... Vol. III, ob. cit.*, p. 165.

²²² JÚLIO GOMES, *O Conceito...*, *ob. cit.*, p. 358.

²²³ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e AAVV, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 93.

A norma jurídica, classificada, v.g., por SÉRGIO VASQUES e CASALTA NABAIS, respetivamente, como *anacrónica e perigosa*, potenciadora do arbítrio em matéria fiscal, na medida em que derroga os princípios gerais de interpretação das normas fiscais²²⁴, é, em nossa opinião, uma cláusula preventiva da fraude e evasão fiscais. Neste aspeto de vista, parece-nos bastante bem fundamentado o pensamento de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, argumentando que “[e]sta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo interprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjectivismo, em sua finalidade. Contudo, estes riscos serão facilmente afastados se o interprete tiver o cuidado de não transformar a aplicação do Direito em sua criação, com grave prejuízo da certeza e da segurança do direito fiscal e, em última análise, do próprio princípio da legalidade dos impostos”²²⁵. A *acessão* é, recorde-se, uma modalidade de aquisição da propriedade decorrente da *união permanente e definitiva* de coisa própria com coisa alheia, *in casu*, a realização de *obras, sementeiras ou plantações* em terreno alheio, por revelarem ser as únicas suscetíveis de constituir uma obrigação tributária em IMT, que impõe a perda da sua autonomia ou individualidade própria. É objetivamente um ato com expressão económica correspondente ao exercício da propriedade como direito real de gozo – do ponto de vista material –, ainda que se defenda a *tese da aquisição potestativa* – do ponto de vista formal. Daí que, colocar a relação jurídica-fiscal numa situação de dependência do ato potestativo do direito civil – quando, na realidade, o efeito económico praticado de boa fé se produziu a título definitivo – é admitir a fraude ou evasão fiscais do beneficiário da *acessão*. A ser assim, significaria que o seu beneficiário, ainda que de boa fé, poderia exercer todos os atos de posse correspondentes ao direito de propriedade que adquiriu eximindo-se legitimamente da obrigação fiscal, com o argumento – diga-se, de teor jurídico puramente dilatório – de que a sua constituição dependeria da realização da correspondente *justificação*. Ora, a admitir-se tal cenário, a Administração Fiscal ficaria colocada numa posição de completa impotência. Face às características próprias do elemento *temporal* do facto tributário *acessão*, que se limita a fazer uma remissão implícita para o CC, em nossa opinião, deve prevalecer a substância económica, sem prejuízo da aplicação das

²²⁴ CASALTA NABAIS, *Direito...*, ob. cit., p. 206. SÉRGIO VASQUES, *Manual...*, ob. cit., p. 308.

²²⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral...*, ob. cit., p. 122.

regras gerais da hermenêutica jurídico-fiscal, previstas no n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT, quanto aos elementos *material, espacial, quantitativo e subjetivo*. Quer isto dizer que, ainda que se defenda que a *acessão* depende de um ato potestativo, sempre havia fundamento para que a Administração tributária pudesse proceder à liquidação de imposto. Esta interpretação não se afigura contrária ao princípio da legalidade, nem ao subprincípio da tipicidade, bem como ao princípio da igualdade tributária, porquanto, a circulação do património será tributada de acordo com o valor que o terreno adquirido pela *união permanente e definitiva* tinha à data do benefício – ou seja, com o valor de mercado ou indemnizatório, consoante aquele que seja maior, à data das operações económicas propriamente ditas –, convergindo a constituição da obrigação tributária com a substância económica. Assim, para efeitos de direito fiscal, produzindo-se o efeito económico e decorrendo o mesmo de um ato de boa fé, há facto tributário; em substância, o *pagamento* tipificado nas normas de direito civil é uma indemnização decorrente do sacrifício da propriedade que não se confunde com o *preço* característico dos negócios jurídicos; a *acessão* não é um negócio jurídico e, por conseguinte, não há bilateralidade. Dito de outro modo, unidas as coisas de boa fé e de forma permanente e definitiva, de modo a que não possam ser separadas sem a sua destruição – possibilidade que a doutrina civilística não admite em circunstância alguma –, há um beneficiário que adquire economicamente a outra coisa e que dela faz uso como se fosse o verdadeiro titular, sem que houvesse uma correspondência jurídica, na medida em que não foi potestativamente reivindicado o direito; aquele que vê a sua propriedade sacrificada como decorrência da *acessão* é apenas titular de um direito de crédito similar aos direitos de crédito decorrentes da responsabilidade civil. Por conseguinte, não se vê razão para que não se verifique a existência de um facto tributário. Independentemente da modalidade de aquisição que se entenda que esteja subjacente no direito civil, não se vê razão para que a administração tributária não possa proceder à liquidação do correspondente IMT; o pagamento e a reivindicação são irrelevantes para o direito fiscal, na medida em que há uma plena autonomia entre o direito fiscal e o direito civil. A não se aceitar a *tese da aquisição automática*, parece-nos ser a única interpretação capaz de assegurar a igualdade material na tributação das aquisições por meio de *acessão*; esta interpretação, que denominamos de *tese da substância económica*, embora muito próxima da *tese da aquisição automática* não se confunde; enquanto esta decorre da aplicação da al. d) do art.º 1317.º, por via do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT e da al. d) do n.º 2.º da LGT, e aplicação da hermenêutica jurídico-fiscal dos n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT, aquela decorre da aplicação das

normas de hermenêutica jurídico-fiscal de natureza econômica, tipificada no n.º 3.º deste último normativo legal citado. Dito de outro modo, enquanto no primeiro caso a aplicação das normas tributárias encontra-se numa situação de dependência do facto jurídico de direito civil, no segundo caso o direito fiscal goza de autonomia de atuação quando se produza o efeito económico.

Em conclusão, parece-nos que para efeitos de direito civil, o legislador optou claramente pela *tese da aquisição automática*, em detrimento da *tese da aquisição potestativa*; contudo, ainda que se entenda que a *acessão* carece de reivindicação, sempre haverá facto tributário decorrente da produção do efeito económico, segundo a *tese da substância económica*.

Nos casos de *prolongamento de edifício por terreno alheio* – denominados de *aquisição invertida* –, nos termos do n.º 1.º do art.º 1343.º do CC, a doutrina civilística é unânime: a operatividade da *acessão* depende da manifestação de vontade do autor da construção – sem prejuízo do cumprimento dos demais requisitos normativos –, ou seja, é uma forma de aquisição potestativa para efeitos de direito civil; crê-mos que assim também deve ser para o direito fiscal. Ao contrário dos demais casos de *acessão*, não há um verdadeiro efeito económico sobre o terreno ocupado, na medida em que se trata apenas de uma parcela; neste caso, em nossa opinião, a obrigação tributária constituir-se-á com a definitividade do ato de justificação notarial ou judicial, enquanto ato potestativo; da articulação de normas de direito civil, registal e fiscal, a obrigação tributária em IMT constituir-se-á com o transito em julgado da ação de justificação judicial, no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do CRPredial ou no momento em que se tornar definitiva a escritura de justificação notarial – ocorrendo, neste último caso, 30 dias após a publicitação do ato caso não seja impugnado, nos termos dos art.º 100.º e n.º 2.º do art.º 101.º do CRPredial.

A título de breve referência, a *acessão* é um instituto jurídico proveniente do direito romano e que se encontra refletido nos códigos de direito civil de inúmeros ordenamentos jurídicos ocidentais ou de influência ocidental; o mesmo não acontece com a tributação do mesmo; analisando alguns ordenamentos jurídicos próximos do ordenamento jurídico português, verifica-se que, à semelhança da usucapião, há, em geral, uma opção pela não sujeição a imposto das aquisições por meio de *acessão industrial imobiliária*:

- i) *No ordenamento jurídico brasileiro*: A aquisição da propriedade por *acessão física* de bens imóveis encontra-se sujeita a *Imposto sobre Transmissão de Bens*

Imóveis e Direitos a ele Relativos – cfr. n.º i) do art.º 35.º do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1976. Por remissão expressa da citada norma, a obrigação tributária constitui-se nos termos definidos na lei civil, ou seja, o autor de boa fé das plantações e edificações que excedam consideravelmente o valor do terreno adquire a propriedade do solo *mediante pagamento da indemnização fixada judicialmente, se não houver acordo* – cfr. art.º 1.255 do Código Civil, aprovado pela Lei n.º 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Ou seja, a aquisição da propriedade do solo depende de reivindicação judicial, gerando-se o facto tributário com o trânsito da decisão que a reconheça. Inversamente, se o valor das plantações ou edificações de boa fé for menor, parece-nos que o proprietário do solo adquire-as automaticamente, independentemente de reivindicação judicial – cfr. art.º 1.254 do mesmo Código.

ii) *No ordenamento jurídico espanhol*: À semelhança das aquisições por *usucapião*, o *Imposto Sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados* – aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de setembro – também não sujeita a tributação as aquisições por *acessão* por não terem qualquer enquadramento nas normas de incidência – nomeadamente, por não constituírem atos translativos.

iii) *No ordenamento jurídico italiano*: A fórmula italiana de tributação de circulação do património imobiliário, como referido na abordagem de direito comparado do instituto jurídico da *usucapião*, sujeita a *Imposto de Registro* – aprovado pelo Decreto Presidencial de 26 de Abril de 1986, n.º 131 – as aquisições originárias e derivadas indistintamente. Por conseguinte, dúvidas não restam de que também a *acessão* tem enquadramento nas normas de incidência com a apresentação a registo – cfr. n.º 1.º do art.º 1.º e *tariffa* do n.º 1.º art. 1.º do referido diploma.

iv) *No ordenamento jurídico da Região Administrativa Especial de Macau*: Nesta jurisdição, as aquisições por *acessão* são objeto de tributação em Imposto do Selo – nos termos da al. d) do n.º 3.º do art.º 51.º do *Regulamento do Imposto do Selo* de Macau, aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho. O Imposto do Selo desta região, à semelhança do português, caracteriza-se por uma falta de identidade, tributando uma multiplicidade de atos de diferentes naturezas. Para efeitos fiscais, a transmissão de bens, onde se inclui a *acessão*, está

assimilada à lavra dos *documentos, papeis ou atos* que titulem a transferência *inter vivos* – a título temporário ou definitivo – dos poderes de facto de utilização e fruição do bem – cfr. n.º 1.º e 2.º do art.º 51.º da referida lei. O facto tributário constitui-se com a titulação da operação.

13. O Valor Tributável

“O IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior” – cfr. n.º 1.º do art.º 12.º do CIMT. Interpretando o artigo com as necessárias adaptações, a determinação do valor tributável para efeitos de IMT corresponderá à ponderação ao valor mais elevado entre o valor da indemnização ou do VPT constante da matriz – ou a determinar nos termos do CIMI.

O n.º 1.º do art.º 1340.º do CC, no que concerne à indemnização pela aquisição do terreno, tipifica que “[o] autor da incorporação adquire a propriedade dele, pagando o valor que o prédio tinha antes das obras, sementeiras ou plantações”. Ora, o CC, não sendo expresso nessa matéria, parece fazer corresponder o valor da indemnização pelo sacrifício da propriedade ao valor de mercado. Aliás, este é, recorde-se, um dos princípios materiais da tributação do património: a determinação do VPT em função do valor de mercado. Em todo o caso, não correspondendo, cremos que não haverá incompatibilidade entre normas reguladoras da acessão e a tributação segundo o critério geral do CIMT – ou seja, entre o mais elevado dos dois²²⁶.

14. As Isenções

Nas aquisições por *acessão*, são aplicáveis – ainda que com as necessárias adaptações – as isenções previstas no CIMT.

“Não há lugar ao pagamento sempre que o montante de imposto liquidado seja inferior a € 10 por cada documento de cobrança que for de processar” – n.º 1.º do art.º 32.º do CIMT²²⁷. À semelhança do CIS, o CIMT também consagra uma norma de isenção objetiva para todas as transmissões que lhe sejam sujeitas – onde, naturalmente, se incluem as aquisições por *acessão*. Contudo, também o IMT padece da mesma patologia

²²⁶ O mesmo critério, ainda que com as necessárias adaptações, será extensível aos casos de *prolongamento de edifício por terreno alheio* – cfr. n.º 1.º do art.º 1343.º do CC.

²²⁷ Valor elevador para € 25 caso de trate de uma liquidação adicional.

que o IS, por reflexo da desatualização dos VPT's nas matrizes prediais. Ainda que com as necessárias adaptações, os problemas *supra* enunciados em IS no âmbito da *usucapião* – para os quais remetemos – são, também, os mesmos do IMT²²⁸.

15. A Liquidação, as Taxas e o Cumprimento da Obrigação do Imposto

Com a *união permanente e definitiva* das coisas, enquanto momento da *transmissão* por *verificação dos respetivos factos*, há um facto tributário enquadrável na al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT. É a partir deste momento que se estabelece toda a relação jurídica de imposto, na medida em que a incidência do IMT regular-se-á pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária – cfr. n.º 1.º do art.º 5.º do CIMT –, ou seja, o valor tributável, as isenções, as taxas, a liquidação, os prazos e a cobrança estão sujeitas às normas em vigor no momento da *transmissão*.

No caso específico das aquisições por *acessão*, há um aspeto que assume particular relevo: a *ineficácia de atos jurídicos* – cfr. n.º 1.º do art.º 38.º da LGT. A relação jurídica de imposto é, em larga medida, um reflexo da prática de factos jurídicos com relevância no direito civil: atos e negócios jurídicos válidos e eficazes. A *acessão* é um ato jurídico – recorde-se, não é um negócio jurídico – que se regula subsidiariamente pelas normas disciplinantes dos negócios jurídicos em geral – cfr. art.º 295.º do CC. Nessa medida, a validade dos atos de aquisição por *acessão* não está sujeita a forma solene – cfr. art.º 219.º do CC –, porquanto, as normas reguladoras desse mesmo instituto não tipificam forma especial. Problema diferente é o alcance dos atos jurídicos da *acessão*. Como refere HEINRICH EWALD HÖRSTER, ainda que se referindo aos *negócios jurídicos com eficácia relativa*, mas cuja analogia, nos termos do art.º 295.º do CC, podemos realizar relativamente aos atos jurídicos que não o sejam, “[h]á uma vinculação entre as partes com produção dos efeitos, não sendo estes, porém, oponíveis a «terceiros» que não os conhecem devido à falta de publicidade dos negócios”²²⁹. A *acessão*, decorrente de requisitos de forma e de publicidade – ou seja, sem *justificação* e inscrição do respetivo direito no registo predial, na medida em que o direito se constitui pela prática de atos materiais – será um ato jurídico válido mas ineficaz. Dito de outro modo, não há um nexo de correspondência entre validade da *união permanente e definitiva* – do qual se alcança a validade do ato e emerge o facto tributário – e a *justificação* e inscrição no registo

²²⁸ Vide 9.2.

²²⁹ HEINRICH EWALD HÖRSTER, *A Parte Geral...*, ob. cit., p. 501.

predial da aquisição – da qual se alcança a eficácia, se publicita o ato e se obtém o reconhecimento do direito com exclusão de outrem. Ao contrário do que acontece, v.g., com o contrato de compra e venda de bens imóveis, cuja escritura pública ou documento particular autenticado assume uma dupla função de forma de transferência do direito de propriedade e titulação para efeitos de inscrição no registo predial, o ato *notarial ou judicial de justificação* tem tão só a função de obtenção de título para inscrição do direito adquirido pela prática e de atos materiais e beneficiar, entre outras coisas da presunção do art.º 7.º do CRPredial²³⁰.

“A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes” – n.º 1.º do art.º 38.º da LGT. Uma vez verificada a validade e ineficácia do ato jurídico *accessão*, o n.º 1.º do art.º 38.º da LGT vem permitir que, caso o adquirente não proceda à participação da aquisição do direito de propriedade por *accessão*, a Administração tributária proceda à liquidação de imposto, na medida em que se produziu o efeito económico com a *união permanente e definitiva* ocorrida de boa fé. A norma, ainda que pensada para os negócios jurídicos, não obsta à tributação dos atos jurídicos – ou seja, à aplicação da lei fiscal – sempre que os efeitos económicos se tenham produzido, tenham sido pretendidos pelas partes e a obrigação tributária seja legalmente exigível, independentemente da eficácia jurídica. O teor da norma justifica-se como garante da igualdade material, porquanto, como refere JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, “[s]ão os factos económicos que produzem e desvelam a capacidade tributária dos sujeitos passivos e são eles que constituem os factos geradores da obrigação de imposto. Nos termos constitucionais a capacidade tributária mede-se pelo rendimento e pela riqueza e a lei fiscal aplica-se-lhes directamente, sem necessidade de ser mediada pela configuração jurídica que a esses factos é conferida por outros ramos do direito nem pela vontade das partes”²³¹. Se assim não fosse, a tributação da *accessão* padeceria de distorções cuja igualdade constitucional seria meramente formal – ou seja, mera igualdade perante a lei. Ora, a título de exemplo, basta equacionar-se a hipótese académica dos efeitos

²³⁰ Exceto se se tratar de uma aquisição por *accessão* decorrente do *prolongamento de edifício por terreno alheio*, nos termos do n.º 1.º do art.º 1343.º do CC, pelas razões já expostas. Neste caso concreto, o ato *notarial ou judicial de justificação* assume a forma de reivindicação para constituição do direito e de titulação para efeitos de inscrição do direito no registo predial.

²³¹ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES e AAVV, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 322.

económicos produzidos pela *acessão* na aquisição do terreno onde foram realizadas *obras, sementeiras ou plantações*, em que num caso o adquirente procede à aquisição potestativa e à inerente publicitação do ato e no outro não; inequivocamente, o efeito económico será o mesmo. No entanto, caso o n.º 1.º do art.º 38.º da LGT não ressalvasse a tributação dos atos jurídicos ineficazes, aquele adquirisse a propriedade por mero efeito da *união permanente e definitiva* das coisas sem proceder à *justificação* e publicitação exerceria um direito real de gozo eximindo-se da obrigação tributária correspondente. A Administração tributária, por conseguinte, estaria impedida, mesmo se verificando do facto tributário descrito na norma de incidência, de desencadear o procedimento de liquidação do imposto.

Há dois aspetos fundamentais a reter sobre a interpretação do teor do art.º 38.º da LGT: por um lado, como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, “[o] n.º 1 recebe o conceito de ineficácia tal como este é preenchido no Direito Civil, com o respectivo regime jurídico-civilístico”²³²; por outro, o conceito de *negócio jurídico* previsto no mesmo normativo não deve ser interpretado de forma restritiva deixando de fora outros atos jurídicos, até porque, como refere HEINRICH EWALD HÖRSTER, “[o] conceito «negócio jurídico» é uma abstracção de todos os actos jurídicos privados”²³³, e, sob pena de distorção da substância da norma, a realidade económica dos atos jurídicos, nos termos do n.º 1.º do art.º 38.º da LGT, deve ser equiparada à dos *negócios jurídicos*, de acordo com os critérios de hermenêutica jurídico-fiscal do n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT²³⁴.

Por fim, é indispensável uma cuidada destrição dos requisitos legais do n.º 1.º do art.º 38.º da LGT no contexto da *acessão* – tendo em conta a operatividade automática da

²³² DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 301.

²³³ HEINRICH EWALD HÖRSTER, *A Parte Geral...*, *ob. cit.*, p. 420.

²³⁴ Não sabemos se intencionalmente ou por mero lapso, ao contrário do n.º 2.º, o n.º 1.º do art.º 38.º da LGT utiliza apenas a expressão *negócios jurídicos*, omitindo a expressão *atos jurídicos*. Não obstante, e considerando a epígrafe do artigo – denominada, *ineficácia de atos e negócios jurídicos* – cremos que a atribuição de significados sinónimos para efeitos jurídico-fiscais não extravasa o pensamento do legislador. “O artigo 38.º, tal como o artigo 39.º, integra-se numa certa vertente do chamado «realismo» do Direito fiscal. Determina-se a tributação dos efeitos económicos dos actos e negócios jurídicos, independentemente da eficácia ou validade dos negócios jurídicos que os visarem.” DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral...*, *ob. cit.*, p. 301.

aquisição ou, caso assim não se entenda, o efeito económico –, enquanto atos ineficazes mas com a produção de efeitos económicos:

- i) *A ineficácia*: Quanto ao enquadramento jurídico e aos fundamentos legais admissíveis de tributação dos atos válidos mas ineficazes, já realizamos uma cuidada abordagem, para onde *supra* remetemos.
- ii) *O momento legal da tributação*: Na aceção por nós defendida, a obrigação tributária constitui-se com a *união permanente e definitiva*, na medida em que é o momento em que ocorre a transmissão por *verificação dos respetivos factos* – cfr., respetivamente, n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT e al. d) do art.º 1317.º do CC. A mesma interpretação se pode fazer quanto à produção do efeito económico, conjugando o n.º 3.º do art.º 11.º da LGT e al. d) do art.º 1317.º e n.º 1.º e 3.º do art.º 1340.º do CC.
- iii) *O efeito económico*: O efeito económico produz-se com a *união permanente e definitiva*. No instituto jurídico *accessão* o beneficiário, quando de *boa fé*, adquire o direito pela integração das coisas que perdem a individualidade própria, na medida em que, como referido, o direito civil, em circunstância alguma, admite a destruição ou danificação das coisas unidas de boa fé para operar a sua separação.
- iv) *A pretensão dos efeitos*: Como referem PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, a *accessão* não é um negócio jurídico, nem exige uma manifestação de vontade. Daí que, a *pretensão dos efeitos pelas partes* – expressão utilizada –, característica dos negócios jurídicos deve ser interpretada e adaptada aos *atos jurídicos*. Como *supra* referimos, cremos que para efeitos jurídico-fiscais, neste contexto, os conceitos *ato jurídico* e *negócio jurídico* são sinónimos, pelo que são adaptáveis os respetivos regimes jurídicos. Por conseguinte, no caso específico do instituto jurídico *accessão* a *pretensão dos efeitos* deve ser interpretada como a estatuição da *união permanente e definitiva* das coisas de *boa fé*.

Em conclusão, tendo em conta que a aquisição do direito de propriedade por *accessão* acontece pela prática de atos materiais de boa fé, a validade dos atos jurídicos, ainda que desprovidos de eficácia, não vedam o direito à liquidação do imposto, na medida em que se verifica e existência de um facto tributário. Quer se sustente na aquisição automática

do direito, quer se sustente na produção do efeito económico, a verdade é que a Administração tributária, caso o adquirente não proceda à liquidação de imposto, goza do direito à liquidação oficiosa do IMT²³⁵.

O procedimento de liquidação – cfr. art.º 59.º do CPPT –, decorrente do princípio da declaração²³⁶, depende do impulso do sujeito passivo, decorrente da *união permanente e definitiva – ipso facto* –, competindo à Administração tributária realizá-lo – cfr. n.º 1.º do art.º 19.º, n.º 1.º e al. a) do n.º 2.º do art.º 21.º e n.º 1.º do art.º 22.º do CIMT. Caso o sujeito passivo não proceda à sua liquidação, a Administração Tributária, no uso das competências, procede – sem prejuízo dos prazos de caducidade do direito – oficiosamente à liquidação do imposto – cfr. n.º 2.º do art.º 19.º e al. b) do n.º 2.º do art.º 22.º do CIMT.

Na determinação das taxas aplicáveis, devemos atender à natureza do prédio adquirido – ou seja, rústico ou urbano –, em consonância com o princípio geral do art.º 17.º do CIMT.

Relativamente à caducidade do direito à liquidação do IMT, decorre do n.º 1.º do art.º 35.º do CIMT – como princípio geral – que *só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão* – ou seja, derroga o princípio geral de caducidade do art.º 46.º da LGT de 4 anos. No entanto, no contexto da aquisição por *acessão*, as normas da caducidade do direito à liquidação exigem uma adequada interpretação. “Nos atos ou contratos por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de caducidade do imposto devido conta-se a partir da data de promoção do registo predial” – cfr. n.º 3.º do art.º 35.º do CIMT. A *acessão* é titulada por meio de *justificação* – ou seja, obrigatoriamente por escritura pública, nos termos da al. a) do n.º 2.º do art.º 80 do CRPredial. Ora, daí que a contagem do prazo de caducidade, no caso específico da *acessão*, dependa do momento em que se considere que se verificou a *transmissão*. Outro aspeto – não menos relevante, a nosso ver –, prende-se com a eventual liquidação adicional em função da indemnização compensatória paga pelo beneficiário da *acessão*. Com a *aquisição automática*, pode suceder, como observa OLIVEIRA ASCENSÃO, que haja lugar a um diferimento da indemnização a pagar ao prejudicado pelo sacrifício da propriedade. A verificar-se tal situação – e considerando que o valor tributável em IMT deverá incidir sobre o mais

²³⁵ Só assim não será, nos casos de *acessão* por *prolongamento do edifício por terreno alheio*.

²³⁶ Vide 5.

elevado entre o VPT e o valor a pagar –, a administração tributária deverá proceder à liquidação do adicional – correspondente à diferença entre o valor tributado no momento da *união permanente e definitiva* e o valor da indemnização –, beneficiando, para tanto, relativamente a essa parte, de novo prazo de caducidade – ou seja, cuja contagem do prazo se inicia no momento do pagamento da indemnização, em consonância com o art.º 31.º do CIMT.

Uma vez liquidado o IMT, a administração tributária goza do prazo geral de prescrição de oito anos para desencadear os procedimentos inerentes à cobrança, nos termos do art.º 40.º do CIMT e art.º 48.º e 49.º da LGT. Por não ser admitida forma diversa da escritura pública, o prazo de prescrição contar-se-á da *acessão* – cfr. n.º 4.º do art.º 40.º do CIMT, sem prejuízo das causas de interrupção e suspensão, a partir do momento do facto tributário – ou seja, da *transmissão* para efeitos do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT.

16. A Fiscalização e o Poder Sancionatório

Sobre o *poder-dever* de fiscalização das declarações dos contribuintes, bem como dos atos por si praticados, muito mais não há a acrescentar ao que *supra* referimos – que, de resto, é aplicável com as necessárias adaptações à relação jurídica de IMT²³⁷.

Uma das hipotéticas críticas que se pode fazer à *tese da substância económica* prende-se com o conhecimento da situação de facto dos prédios, em especial, quando o beneficiário da *acessão* não proceda à sua participação. Como *supra* referido, só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à *transmissão*, porquanto, o desencadeamento do prazo de caducidade ocorre com a *união e incorporação* das coisas, por ser o momento em que aquela ocorre; poderá suceder que seja desencadeado o prazo de caducidade sem que a Administração Tributária tenha conhecimento da *transmissão*. Daí que, impor à Administração Tributária o ónus de conhecer toda a situação fáctica dos prédios – em especial, quando está em causa a arrecadação de receita pública cujo prazo de caducidade se encontra a decorrer – decorrente do incumprimento do princípio da declaração dos sujeitos passivos que não participam o facto tributário *acessão* pode revelar-se, no mínimo, problemático, na medida em que poderá colocar um ónus desproporcionado sobre a “máquina fiscal” para garantir, por um lado, a coerência do sistema e, por outro, assegurar o princípio da igualdade tributária.

²³⁷ Vide 11.

Ora, como referem ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS a respeito das obrigações de fiscalização das autoridades públicas – cfr. art.º 54.º do CIMT –, há “[u]ma obrigação geral de cooperação e fiscalização das obrigações impostas por este diploma a todas as autoridades, autarquias locais, repartições públicas e pessoas coletivas de utilidade pública, estando longe, nesta parte e nesta matéria de atingir os seus objetivos. Em especial, a fiscalização do cumprimento das obrigações impostas pelo diploma, [c]ompete aos serviços da AT, muito especialmente aos serviços de finanças através da verificação dos documentos que lhe devam ser remetidos [p]romovendo as respetivas liquidações ou a reforma das mesmas incluindo as motivadas por reconhecimento indevido de isenções, sem prejuízo da coima e dos juros compensatórios que, eventualmente, se mostrem devidos”²³⁸. Pelo exposto, não nos parece que o ónus que impende sobre a Administração Tributária se manifeste desproporcionado. Desde logo, por se tratar do argumento mais evidente, o prazo de caducidade no IMT é o dobro do prazo de caducidade previsto na LGT, o que atribui à Administração Tributária uma margem extremamente ampla para garantir o cumprimento das obrigações tributárias, em especial, quando é auxiliada pelas demais autoridades públicas no conhecimento da situação de facto dos prédios²³⁹. Por outro lado, se a Administração Tributária goza de prerrogativas de liquidação oficiosa e/ou adicional do imposto, bem como de poderes sancionatórios pelo incumprimento das obrigações declarativas dos contribuintes, parece injustificado o argumento. Sem prejuízo do princípio da declaração, a Administração Tributária tem como incumbência o combate à evasão fiscal, pelo que será contraproducente beneficiar de poderes sem a correspondente obrigação de fiscalização.

²³⁸ ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação...*, *ob. cit.*, p. 607.

²³⁹ Os referidos autores referem que em matéria de colaboração na fiscalização os objetivos estão longe de ser atingidos. Sendo verdade, ou não, o Estado não pode justificar a inércia – da Administração Tributária – com a inércia do Estado – das demais autoridades públicas –, para obter vantagens temporais na arrecadação da receita.

CONCLUSÕES

Concluído o estudo da *tributação das aquisições originárias* de bens imóveis, podemos apresentar um conjunto de conclusões.

Certamente que outros problemas e outras críticas poder-se-ão suscitar; o estudo que se levou a cabo não é, nem tem a pretensão de ser, um estudo acabado ou isento de crítica; é, reitera-se, um mero contributo que expõe alguns problemas e que, modestamente, apresenta algumas soluções.

Assim, quanto às aquisições de bens imóveis por meio de *usucapião*, apresentamos as seguintes conclusões:

- i)* O facto tributário subjacente à aquisição de direitos reais por meio de usucapião é a prática de um ato de justificação notarial ou judicial de justificação, com invocação da usucapião por posse própria ou acessão na posse.
- ii)* Dito de outro modo, há facto tributário quando se verificarem cumulativamente dois pressupostos: o ato notarial ou judicial de justificação e a invocação da usucapião.

- iii) Ou seja, só há facto tributário quando o ato notarial ou judicial de justificação se destine ao *estabelecimento de trato sucessivo* ou ao *estabelecimento de novo trato sucessivo*; só há facto tributário quando se verifique a constituição de um direito real *ex novo* sobre um bem imóvel por aquele que se encontre substantivamente legitimado e o título que dá suporte à aquisição desse direito tenha um carácter definitivo.
- iv) Quando o ato notarial ou judicial de justificação se destine ao *reatamento de trato sucessivo*, por não ser invocada a usucapião, não há facto tributário.
- v) Quando o ato notarial ou judicial de justificação se destine ao *reatamento de trato sucessivo*, aquilo que se pretende é suprir a falta de um ou vários títulos entre o titular inscrito e o atual titular; ou seja, obter título que “substitua” os títulos omitidos de modo a que o titular do direito possa fazer corresponder a situação de facto com a situação registal, inscrevendo o direito legitimamente adquirido por ato translativo – *v.g.* compra e venda, doação ou sucessão – mas que por vicissitudes várias não é possível localizar um ou vários títulos intermédios, para dar cumprimento ao *princípio do trato sucessivo* do registo predial.
- vi) A aquisição de direitos reais por usucapião é juridicamente incompatível com a *justificação* destinada ao *reatamento de trato sucessivo*, na medida em que aquele instituto impõe a interrupção e a constituição de um novo trato sucessivo, enquanto este instituto pretende estabelecer a continuidade desse mesmo trato.
- vii) Na determinação do valor tributável é, em regra, aplicáveis os princípios materiais do *valor do mercado* e da *universalidade do VPT*; o valor tributável será aquele que consta da matriz predial à data da verificação do facto tributário, nos termos do n.º 1.º do art.º 13.º do CIS.
- viii) Até à entrada em vigor do n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, introduzido pelo DL 41/2016, de 1 de Agosto, os tribunais tributários, nos casos em que se verificasse a existência de edificações ou benfeitorias pelo usucapiente, decidiram de forma unânime que o valor tributável incidia apenas sobre o valor do prédio, com a dedução do valor daquelas.
- ix) Após a entrada em vigor da referida norma o legislador tipificou uma presunção *iuris et de iure* de que o valor tributável correspondia a 20% do VPT à data da verificação do facto tributário, quando a totalidade das

- edificações erigidas durante a posse tenham sido comprovadamente realizadas pelo usucapiente e se destinem à habitação, comércio, indústria ou serviços.
- x) O n.º 7.º do art.º 13.º do CIS padece de uma inconstitucionalidade material por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto corolário do princípio da igualdade tributária, previsto no n.º 3.º do art.º 104.º da CRP.
 - xi) A norma, ao tipificar uma presunção *iuris et de iure*, é passível de crítica na medida em que é suscetível de tributar realidades objetivamente iguais com diferentes valores tributáveis e *vice-versa*; são criadas distorções que subtraem a “uniformidade” veiculada pelo princípio da capacidade contributiva; não obstante a igualdade vertical consignada no n.º 7.º do art.º 13.º do CIS, não está assegurada igualdade horizontal, isto é, de igualdade de tratamento na lei, de igualdade material.
 - xii) Sem prescindir, o n.º 7.º ao art.º 13.º do CIS pode, também, criar fenómenos de *IVA oculto*, na medida em que ao erigir edificações ou benfeitorias pagou IVA e vê, com a justificação e a reivindicação da usucapião, o IS a incidir sobre um encargo tributário anterior.
 - xiii) A isenção sobre a *Verba 1.2. da TGIS* prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS, quando o usucapiente seja cônjuge ou unido de facto, descendente ou ascendente do anterior titular do direito, é extensível à aquisição de direitos reais sobre bens imóveis por usucapião.
 - xiv) O legislador, ao ficcionar fiscalmente na al. a) do n.º 3.º do art.º 1.º do CIS a usucapião como uma transmissão gratuita de bens imóveis, abstraiu-se dos conceitos de direito civil; o “instituto fiscal” da usucapião, enquanto transmissão gratuita, não se confunde com o instituto civilístico do mesmo; não obstante a usucapião ser um instituto característico do direito civil que opera a constituição de um direito *ex novo*, isto é, sem proveniência de outrem, para efeitos de direito fiscal a proveniência do direito é relevante na medida em que a usucapião é tratada, *v.g.*, como uma transmissão por doação ou *mortis causa*, enquanto formas de transmissão gratuita.
 - xv) A usucapião é, para efeitos de IS, uma aquisição derivada; o legislador quis claramente abstrair os conceitos de direito civilístico e fiscal da usucapião; a única relação que se verifica entre ambos é que operando o facto jurídico civilístico verifica-se conseqüentemente o facto tributário por preenchimento da norma de incidência; em todo o resto, os conceitos abstraem-se; a partir

daqui, devem ser interpretados de forma uniforme dentro do universo em que se encontram inseridos, mesmo quando provenientes de outros ramos de direitos.

- xvi) Para o usucapiente, quando seja cônjuge ou unido de facto, ascendente ou descendente do titular do direito, beneficiar da referida isenção não se exige que o direito esteja inscrito a favor deste no registo predial; basta que o usucapiente prove inequivocamente a titularidade substantiva do direito anterior não inscrito no registo predial pelo seu cônjuge ou unido de facto, ascendente ou descendente, sob pena de ocorrência de situações de fraude ou evasões fiscais.
- xvii) O art.º 7.º do CRPredial consagra uma presunção do direito pelo titular inscrito no registo predial, mas pode ser ilidida, mediante prova em contrário, nos termos gerais, ou seja, do n.º 2.º do art.º 350.º do CC; por isso, a consignação da presunção faz prevalecer, em caso de divergência, a ordem substantiva sobre a ordem registal.
- xviii) Estranhamente, a Administração tributária, que durante anos contrariou a jurisprudência consolidada do tribunais tributários superiores, com a emanção da *instrução de serviço* n.º 40.054, de 22 de Dezembro de 2017, passou a reconhecer o direito à isenção prevista na al. e) do art.º 6.º do CIS na aquisição por usucapião de direitos reais sobre bens imóveis quando o usucapiente seja cônjuge ou unido de facto, ascendente ou descendente do titular do direito – direito que negava até então –, mas não só; com a referida *instrução* passou também a reconhecer o direito à isenção pelo usucapiente quando entre o prédio e o cônjuge ou unido de facto, ascendente ou descendente existisse apenas uma relação de posse que, à data da sucessão ou acessão na posse daquele, já fosse apta a sustentar uma aquisição por usucapião de alguns destes.
- xix) Manifestamos dúvidas quanto ao direito à isenção pelo usucapiente nesta última situação descrita; a usucapião é um meio de aquisição potestativo – ou seja, depende de reivindicação; a posse pública e pacífica e de boa fé por determinado lapso de tempo não opera automaticamente na constituição de direitos reais a favor do usucapiente; assim sendo, temos dificuldade em conseguir compreender como pode um usucapiente beneficiar da isenção por

uma posse alheia e cujo direito real por parte do anterior possuidor nunca foi reivindicado por justificação.

- xx) Ainda quanto às isenções, é importante referir que os problemas estruturais do sistema fiscal português inquinam o regular funcionamento das normas de incidência em geral, nomeadamente, pela desatualização dos VPT's das matrizes prediais rústicas; algumas aquisições de prédios rústicos, dado o desajuste entre o valor real e o valor inscrito na matriz predial não refletem verdadeiramente as manifestações de capacidade contributiva e, necessariamente, afetam a arrecadação de receita pública; dito de outro modo, beneficiam, no limite, da “isenção técnica” prevista no n.º 4.º do art.º 33.º do CIS; também obsta a um regular funcionamento do princípio da tutela graciosa e/ou jurisdicional efetiva, isto porque, frequentemente, o valor de imposto liquidado é tão reduzido que os sujeitos passivos, quando não sejam beneficiários de alguma isenção, têm um encargo económico maior em reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente dos atos tributários do que em proceder ao pagamento do imposto, quando as liquidações, ainda que reduzidas, padeçam de alguma patologia.
- xxi) Relativamente à liquidação do IS, a única nota particularmente relevante, prende-se com a *justificação* destinada ao *reatamento do trato sucessivo*; neste caso concreto, não há lugar a qualquer liquidação de imposto ao abrigo das *Verbas 1.1 e 1.2* porque, como *supra* referido, não há facto tributário; o ato praticado pelo justificante visa apenas e só restabelecer o trato sucessivo e não a titular qualquer aquisição de bens imóveis; o justificante adquiriu o direito anteriormente, de forma legítima, mas por vicissitudes várias não tem a possibilidade de inscrever o seu direito no registo predial; não havendo a reivindicação da aquisição por *usucapião* na *justificação* falta um dos requisitos típicos; logo, não havendo facto tributário, não há qualquer obrigação de imposto ou meramente declarativa.

Quanto às aquisições de bens imóveis por meio de *acessão industrial imobiliária*, apresentamos as seguintes conclusões:

- xxii) Desde logo, verifica-se uma utilização equivocada dos termos *aquisição* e *transmissão*; contudo, parece-nos que, pelo menos para efeitos de IMT, são de atribuir significados sinónimos.
- xxiii) São sujeitos a IMT, nos termos da norma de incidência objetiva e territorial, as aquisições de bens imóveis por *acessão*; por se tratarem de atos onerosos, aquisitivos de um direito de propriedade sobre bens imóveis sitos em território nacional, apenas as aquisições por *acessão industrial imobiliária* são objeto de incidência da al. h) do n.º 5.º do art.º 2.º do CIMT; fora do âmbito da norma de incidência ficam as *acessões naturais* e as *acessões industriais mobiliárias*, respetivamente, por não configurarem aquisições a título oneroso e por não se tratarem de coisas imóveis.
- xxiv) Tipifica o n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT que a obrigação tributária se constitui no momento da *transmissão*; ao contrário das aquisições derivadas do direito de propriedade, cujo facto tributário, salvo nos casos em que o legislador tipifique ficções jurídicas, se verifica simultaneamente à manifestação de vontades e à realização de uma escritura pública ou documento particular autenticado que titule a transmissão do direito, nas aquisições por *acessão industrial imobiliária*, por não haver um requisito de forma para a constituição do direito, o facto tributário é, temporalmente, um facto impreciso;
- xxv) A *acessão* é um ato jurídico; a *acessão industrial imobiliária* não tem subjacente qualquer negócio jurídico ou manifestação de vontade, porquanto se trata da constituição de um direito *ex novo*, não dependente de um ato translativo; tratando-se de um direito *ex novo* está derogado *per si* o carácter sinalagmático do *pagamento do valor* referido no n.º 1.º do art.º 1340.º do CC, ou seja, não há um nexo de correspondência de prestação e contraprestação entre a *acessão* e o *pagamento do valor* ao até então proprietário; não há relação de reciprocidade, na medida em que a noção de *aquisição originária* é juridicamente incompatível com o carácter sinalagmático da aquisição e do pagamento.
- xxvi) O *pagamento do valor*, previsto no n.º 1.º do art.º 1340.º do CC, corresponde a uma indemnização pelo sacrifício da propriedade da coisa que foi objeto de

união permanente e definitiva; essa indemnização tem características que se afiguram mais próximas do instituto da responsabilidade civil; o pagamento do valor não é um verdadeiro requisito.

- xxvii) A aquisição por meio de *acessão industrial imobiliária* opera automaticamente com a *união permanente e definitiva* das coisas; não obstante as divergências doutrinárias emergentes no direito civil, parece-nos que o legislador claramente pretendeu que a aquisição ocorresse com a prática material de tais atos, desde que praticados de boa fé.
- xxviii) Ocorrendo a aquisição automaticamente, na medida em que o momento da *verificação dos respetivos factos* é o da *união permanente e definitiva* das coisas, o facto tributário, a “transmissão fiscal”, ocorre simultaneamente ao facto jurídico de direito civil, por via da aplicação da al. d) do art.º 1317.º do CC, por via do n.º 2.º do art.º 5.º do CIMT e da al. d) do n.º 2.º da LGT e aplicação da hermenêutica jurídico-fiscal dos n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT.
- xxix) Apesar da proximidade e da dependência do direito fiscal face ao direito civil em inúmeros aspetos, não podemos ignorar que estes ramos mantêm a sua plena autonomia; ainda que não se entenda que à aquisição do direito de propriedade por meio de *acessão industrial imobiliária* ocorra automaticamente, isto é, pela prática de atos materiais de *união permanente e definitiva* de boa fé, sempre haverá facto tributário por aplicação do n.º 3.º do art.º 11.º da LGT; não se admitindo a destruição das coisas para operar a sua separação, o efeito económico, objetivamente, produziu-se; há um beneficiário que adquire economicamente a outra coisa e que dela faz uso como se fosse o verdadeiro titular, sem que haja correspondência jurídica e, por conseguinte, não se vê razão para que não se verifique a existência de um facto tributário.
- xxx) Considerando que estamos perante atos jurídicos válidos mas ineficazes, na medida em que a aquisição do direito de propriedade ocorre com a prática de atos materiais de *união permanente e definitiva* de boa fé das coisas e não existe um requisito de forma, a Administração tributária goza do direito à liquidação de IMT, quando o beneficiário não haja cumprido a obrigação declarativa, nos termos do n.º 1.º do art.º 38.º da LGT.
- xxxi) Por coerência interpretativa do n.º 1.º e 2.º do art.º 11.º da LGT, sob pena de ocorrerem distorções que coloquem em causa o princípio da igualdade

material, devemos atribuir igual significado às expressões negócio jurídico, previsto na norma, e ato jurídico; aliás, o art.º 295.º é claro na medida em que o regime dos negócios jurídicos é aplicável com as necessárias adaptações aos atos jurídicos.

- xxxii) O prazo de caducidade do direito à liquidação inicia-se com a *união permanente e definitiva das obras, sementeiras e plantações* ao terreno, sem prejuízo do direito à liquidação adicional de imposto e ao início de novo prazo de caducidade quando a indemnização decorrente do sacrifício da propriedade seja paga e o valor desta seja superior ao VPT.

BIBLIOGRAFIA

AAVV, *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009, p. 566, disponível em https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf;

ASCENÇÃO, OLIVEIRA, *Direito Civil – Reais*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000;

BOLHÕES, MIGUEL DE, *A Fazenda Pública de Portugal*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1884, disponível em www.fd.unl.pt/anexos/investigacao/2119.pdf;

BRITO, MIGUEL NOGUEIRA E, *Propriedade Privada: Entre o Privilégio e a Liberdade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE,

- *As garantias formais dos contribuintes* in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012;

- *As Três Fases de Princípios Fundamentantes do Direito Tributário*, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?ide=30777&idsc=59032&ida=59061;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, Lisboa, 2012

CANOTILHO, GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014;

CATARINO, JOÃO RICARDO, *Extinção do IMT – e depois do adeus...* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, N.º 1, Almedina, Coimbra, 2014;

CORDEIRO, MENEZES,

- *Direitos Reais*, Lex, Lisboa, 1993;

- *A Posse: Perspetivas Dogmáticas Actuais*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000;

COSTA, CARDOSO DA, *O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional* in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LVII, Tomo I, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, disponível em <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39839/1/O%20principio.pdf>;

DUARTE, RUI PINTO, *A Jurisprudência Portuguesa Sobre Acessão Industrial Imobiliária – Algumas Observações* in *THEMIS – Revista da Faculdade de Direito da UNL*, Ano II, n.º 5, 2005, disponível em http://rpdadvogados.pt/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/21_JURISPRUDENCIAACESSAOINDUSTRIALIMOBILIARIA2002.PDF;

FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002;

FERNANDES, CARVALHO,

- *Lições de Direitos Reais*, Quid Juris, Lisboa, 1996;

- *Teoria Geral do Direito Civil I*, 6.ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2012;

FERREIRINHA, FERNANDO NETO e SILVA, ZULMIRA NETO LINO DA, *Manual de Direito Notarial*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005;

DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO e OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016;

FRANCO, SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1992;

GOMES, JÚLIO, *O Conceito de Enriquecimento, o Enriquecimento Forçado e os Vários Paradigmas do Enriquecimento Sem Causa*, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998;

GOMES, NUNO SÁ, *Tributação do Património*, Almedina, Coimbra, 2005;

GONZÁLEZ, JOSÉ ALBERTO,

- *Direitos Reais e Direito Registral Imobiliário*, 4.ª Edição, Quid Juris, Lisboa, 2009;

- *Código Civil Anotado Volume I – Parte Geral (artigos 1.º a 396.º)*, Quid Juris, Lisboa, 2011;

GONÇALVES, AUGUSTO DA PENHA, *Curso de Direitos Reais*, Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 1993;

GUEDES, CARDOSO, *Nótulas sobre noção de partes integrantes* in Estudos dedicados ao Prof. Doutor Luís Alberto Carvalho Fernandes, Vol. I, AAVV, Universidade Católica, Lisboa, 2011;

GUERREIRO, LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001;

GUERREIRO, MOUTEIRA,

- *Noções de Direito Registral (Predial e Comercial)*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1994;

- *Temas de Registo e de Notariado*, Almedina, Coimbra, 2010, disponível em <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/bitstream/handle/11328/1214/Temas%20de%20Registos%20e%20de%20Notariado%20pdf.pdf?sequence=1>;

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *Princípios Gerais da Fiscalidade* in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012;

HORSTER, HEINRICH EWALD, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Almedina, Coimbra, 1992;

JUSTO, SANTOS,

- *Introdução ao Estudo do Direito*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2003;

- *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

KRUSE, HEINRICH, *Derecho Tributario: Parte General*, 3.^a Edição, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1973;

LASARTE, CARLOS, *Curso de Derecho Civil Patrimonial, Introducción al Derecho*, Editorial Tecnos, Madrid, 2014;

LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES,

- *Código Civil Anotado Volume I (Artigos 1.º a 761.º)*, 4.^a Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010;

- *Código Civil Anotado Volume III (Artigos 1251.º a 1575.º)*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010;

LEITÃO, MENEZES, *Direitos Reais*, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2013;

MARQUES, DIAS, *Noções Elementares de Direito Civil*, Livraria Petrony, Lisboa, 1973;

MARTINEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição, Almedina, Coimbra, 1998;

MATEUS, SILVÉRIO e FREITAS, CORVELO DE, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo. Anotados e Comentados*, Engifisco, Lisboa, 2005;

MENDES, ISABEL PEREIRA, *Código do Registo Predial – Anotado e Comentado*, 10.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2000;

MENDES, CASTRO, *Teoria Geral do Direito Civil – Vol. I*, AAFDL, Lisboa, 1995;

MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada - Tomo I*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010;

MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2014;

MOREIRA, ALBANO ALVES, *Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações (Comentado e Anotado)*, 3.ª Edição, Livraria Petrony, Lisboa, 1976;

NABAIS, CASALTA,

- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1992;

- *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015;

PALMA. CLOTILDE CELORICO, *Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402/2001, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2001;

PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015;

PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES e AAVV, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015;

RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010;

ROCHA, ANTÓNIO SANTOS e BRÁS, EDUARDO JOSÉ MARTINS, *Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018;

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA,

- *Do Valor Normativo da Lei Geral Tributária (A Questão do Valor Reforçado)* in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda - Volume IV*, coord. Marcelo Rebelo de Sousa, Fausto de Quadros e Paulo Otero, Coimbra Editora, Coimbra, 2012;

- *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014;

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA e SILVA, HUGO FLORES DA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2017;

RODRIGUES, MANUEL, *A Posse. Estudo de Direito civil Português*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1996;

ROYO, PEREZ, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 10.ª Edição, Civitas, Madrid, 2000;

RUSSO, PASQUALE, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Giuffrè Editore, Milano, 2002;

SANCHES, SALDANHA,

- *A Reforma Tributação da Predial in Fisco*, N.º 78-79, Lex, Lisboa, 1996, p. 28, disponível em www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Fisco,2078-79,-20111-118.pdf;

- Prefácio de VASCO VALDEZ MATIAS, *A contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, Vislis Editores, Lisboa, 1999;

- *A Tributação do Património* in Finisterra Revista de Reflexão e Crítica, n.º 35.º, Fundação José Fontana, Lisboa, 2000;

- *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

SILVA, HUGO FLORES DA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014;

SOUSA, JORGE MANUEL SANTOS LOPES DE, *Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2013, disponível em www.tributarium.net;

TABOADA, PALAO, *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*, in Estudios de Homenaje al Professor Federico de Castro, II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976;

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRÁS, *Princípios de Direito Fiscal Português – Vol. I*, Edições Ática, Lisboa, 1965;

UCKMAR, VICTOR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2.ª Edição, CEDAM, Milão, 1999;

VALDEZ, VASCO, *O Conceito de Prédio para Efeitos de Tributação em sede de IMI in AAVV, Taxas, IVA e IMI*, Coleção Formação Contínua, CEJ, Lisboa 2016, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_IMI_IVA_2016.pdf.

VASQUES, SÉRGIO,

- *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património* in Fiscalidade, n.º 23, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2005, disponível em http://www.afp.pt/content/informacao-tecnica/doutrina/Capacidade_contributiva,_rendimento_e_patrimonio.pdf;

- *A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português* in *Estudos em memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches - Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral*, coord. Paulo Otero, João Taborda da Gama e Fernando Araújo, Almedina, Coimbra, 2011;

- *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2012;

VIEIRA, JOSÉ ALBERTO C., *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008;

XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal I*, Almedina, Coimbra, 1981;

XAVIER, CECÍLIA, *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*, Almedina, Coimbra, 2006;

JURISPRUDÊNCIA

I) TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Ac. de 12 de Fevereiro de 2003, pelo relator Conselheiro ARTUR MAURÍCIO, disponível em www.tribunalconstitucional.pt;
- Ac. de 2 de Maio de 2017, pela relatora Conselheira MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

II) SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

- Ac. de 16 de Outubro de 1991, pelo relator Conselheiro JÚLIO TORMENTA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 12 de Junho de 2007, pelo relator Conselheiro POLÍBIO HENRIQUES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 12 de Maio de 2010, pelo relator Conselheiro PIMENTA DO VALE, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 13 de Outubro de 2010, pelo relator Conselheiro JORGE LINO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 12 de Fevereiro de 2012, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 20 de Fevereiro de 2012, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 7 de Março de 2012, pelo relator Conselheiro LINO RIBEIRO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 2 de Maio de 2012, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇAS, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 17 de Outubro de 2012, pelo relator Conselheiro FRANCISCO ROTHES, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 20 de Fevereiro de 2013, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 13 de Março de 2013, pela relatora Conselheira FERNANDA MAÇÃS, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 30 de Setembro de 2013, pelo relator Conselheiro PEDRO DELGADO, disponível em www.dgsi.pt.

- Ac. de 27 de Novembro de 2013, pelo relator Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 21 de Maio de 2014, pelo relator Conselheiro ASCENSÃO LOPES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 9 de Julho de 2014, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 10 de Setembro de 2014, pelo relator Conselheiro COSTAS REIS, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 17 de Dezembro de 2014, pelo relator Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 12 de Fevereiro de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 14 de Maio de 2015, pelo relator Conselheiro ARAGÃO SEIA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 17 de Junho de 2015, pelo relator Conselheiro PEDRO DELGADO, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 23 de Setembro de 2015, pelo relatora Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 16 de Março de 2016, pelo relator Desembargador CASIMIRO GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 12 de Outubro de 2016, pelo relator Conselheiro FRANCISCO ROTHES, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 29 de Março de 2017, pelo relator Conselheiro FONSECA CARVALHO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 7 de Junho de 2017, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 8 de Novembro de 2017, pela relatora Conselheira ANA PAULA LOBO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 10 de Janeiro de 2018, pelo relator Conselheiro ANTÓNIO PIMPÃO, disponível em www.dgsi.pt.

III) SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- Ac. de 17 de Novembro de 1961, pelo relator Conselheiro MORAIS CABRAL, disponível no BMJ, 1961, n.º 111;
- Ac. de 5 de Fevereiro de 1969, disponível no BMJ, n.º 192;
- Ac. de 28 de Fevereiro de 2008, relator Conselheiro FONSECA RAMOS, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 14 de Novembro de 2013, relator Conselheiro SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac., de 9 de Junho de 2015, pelo relator Conselheiro MARTINS DE SOUSA, disponível em www.dgsi.pt;

IV) TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO DO NORTE

- Ac. de 18 de Setembro de 2014, pela relatora Desembargadora MARIA CRISTINA FLORA SANTOS, disponível em www.dgsi.pt.

V) TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO DO SUL

- Ac. de 23 de Junho de 2009, pelo relator Desembargador JOSÉ CORREIA, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 23 de Março de 2017, pelo relator Desembargador JORGE CORTÊS, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 7 de Junho de 2018, pela relatora Desembargadora ANABELA RUSSO, disponível em www.dgsi.pt.

VI) TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA

- Ac. de 16 de Março de 2004, pelo relator Desembargador SERRA BAPTISTA, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 3 de Novembro de 2009, pelo relator Desembargador ALBERTO RUÇO, disponível em www.dgsi.pt;
- Ac. de 26 de Novembro de 2013, pelo relator Desembargador BARATEIRO MARTINS, disponível em www.dgsi.pt.
- Ac. de 27 de Junho de 2017, pelo relator Desembargador ARLINDO OLIVEIRA, disponível em www.dgsi.pt.

VII) TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA

- Ac. de 28 de Maio de 2009, pelo relator Desembargador EZAGÜY MARTINS,
disponível em www.dgsi.pt;

JURISPRUDÊNCIA ARBITRAL

- Decisão Arbitral, de 21 de Outubro de 2015, pela árbitro MARIA DO ROSÁRIO ANJOS, disponível em www.caad.org.pt;
- Decisão Arbitral, de 9 de Novembro de 2017, pelo árbitro SÉRGIO SANTOS PEREIRA, disponível em www.caad.org.pt.

DOCTRINA FISCAL

I) CIRCULARES

- Circular n.º 19/2009, de 21 de Julho de 2009, do Diretor-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt.

II) INSTRUÇÕES DE SERVIÇO

- Instrução de Serviço n.º 40.054, de 22 de Dezembro de 2017, da Subdiretora-Geral dos Impostos.

III) DESPACHOS

- Despacho, de 9 de Julho de 1980, do Subdiretor-Geral dos Impostos, proferido no processo n.º 15/15, disponível em <https://inforfisco.pwc.com>;
- Despacho, de 28 de Setembro de 2004, do Subdiretor-Geral dos Impostos, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt

IV) INFORMAÇÕES VINCULATIVAS

- Informação Vinculativa, de 28 de Setembro de 2004, do Subdiretor-geral dos Impostos sobre Património, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt;
- Informação Vinculativa, de 9 de Outubro de 2012, do Subdiretor-geral dos Impostos sobre Património, disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt;

DOCTRINA REGISTAL E NOTARIAL

- Parecer do IRN, proferido no processo n.º 1/11 R.P. 95-DST, BRN 4/96;
- Parecer do IRN, proferido no processo n.º R. P. 123/2009 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt.
- Parecer do IRN, proferido no processo n.º R.P. 39/2010 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt;
- Parecer do IRN, proferido no processo n.º R.P. 125/2011 SJC-CT, disponível em www.irn.mj.pt.