

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 268/2017-T

Tema: IS – Usucapião.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. O contribuinte A... (doravante designada por “Requerente”), com o n.º de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., Sesimbra, ...-... ..., apresentou, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarado ilegal o indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação oficiosa de Imposto do Selo (“IS”), identificado pelo n.º ..., e, adicionalmente, declarada ilegal a respetiva liquidação do IS supramencionada, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 12 de junho de 2017.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 28 de junho de 2017.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou quer a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de IS *supra* indicado, quer a declaração de ilegalidade da respetiva liquidação n.º..., por respeito à aquisição por usucapião de um prédio urbano para habitação.

5. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o acto tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, fosse mantido na ordem jurídica.

6. Por despacho de 18 de outubro, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

7. No mesmo despacho, foram as partes devidamente notificadas para procederem às suas alegações escritas, termos em que,

8. Veio o Requerente apresentar as suas alegações, tempestivamente, no passado dia 26 de outubro.

9. A Requerida apresentou alegações tempestivamente, a que não cabe aqui referência, por se considerar que não foram acrescentados elementos novos à posição já sufragada na Resposta da Requerida”

10. Decidiu o presente Tribunal Arbitral, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o dia 30 de novembro de 2017.

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

12. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

13. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se, no caso em análise, é devido IS sobre a aquisição por usucapião de um prédio urbano, sendo que, de acordo com o alegado pelo Requerente, o facto tributário da aquisição do prédio já havia sido tributado no momento do contrato de promessa de compra e venda acompanhado de tradição em sede de SISA.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

14. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. A Requerente é proprietária de um prédio urbano, para habitação, composto de moradia unifamiliar, sito na ..., ... da freguesia de ..., concelho de Sesimbra, inscrito na matriz predial sob o n.º..., com o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) de € 81.650,00.
- II. De acordo com a Escritura de justificação apresentada como prova, em 25 de maio de 1972, B... e a sua esposa prometeram vender a C... quinze parcelas de terreno devidamente delimitadas e fisicamente separadas, constituindo o prédio supramencionado uma dessas parcelas.

- III. No ano de 1983, o Requerente e a sua esposa prometeram comprar a C... a referida parcela de terreno onde veio a ser edificado o referido prédio urbano, tendo pago integralmente o respetivo preço e entrando o Requerente em posse e fruição do imóvel.
- IV. Em 1984, o ora Requerente procedeu à inscrição da parcela de terreno na matriz, tendo obtido a devida licença para construção e passando, desde esse ano, a pagar as respetivas contribuições prediais/autárquicas/IMI.
- V. Em 16 de março de 1984 foi liquidada SISA ao Requerente pela aquisição fiscal decorrente do contrato promessa com tradição da referida parcela de terreno destinado à construção urbana, ao qual foi atribuído o processo de SISA n.º ... de 16-03-1984.
- VI. Após a supramencionada liquidação de SISA, o lote de terreno para construção foi avaliado, nos termos do artigo 109.º do Código de Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações (“CIMSISD”), tendo, em 28 de agosto de 1984, o Requerente pago a SISA devida por referência à diferença verificada entre o valor declarado na primeira liquidação de SISA (n.º..., de 16-03-1984) e o valor da avaliação efetuada, ao qual foi atribuído o Processo n.º
- VII. Em 1991, o Requerente obteve a licença de habitação para o prédio urbano construído na parcela de terreno em questão, e foi o destinatário da avaliação ocorrida em 2012, que fixou o VPT do referido prédio em € 81.650,00.
- VIII. O Requerente formalizou *civilisticamente* a aquisição do prédio urbano em 2013, através da figura de usucapião, celebrando, para esse efeito, uma Escritura de justificação notarial.
- IX. Em 29 de abril de 2013, o Requerente expôs o enquadramento factual da sua situação no Serviço de Finanças de ..., requerendo que não fosse emitida qualquer liquidação de IS na sequência da supramencionada Escritura de justificação notarial da aquisição por usucapião do prédio urbano.

- X. Em 8 de maio de 2013, foi emitida a liquidação de IS n.º..., com base no VPT de € 81.650,00, e foi o Requerente notificado para proceder ao pagamento de € 8.165,00, optando o mesmo pela modalidade de pagamento em prestações.
- XI. Foi analisada a matéria probatória fornecida pelo Requerente, de onde se retira que a liquidação de IS encontra-se parcialmente paga, no montante de € 7.348,50.
- XII. Foi aposta, em 29 de abril de 2013, pelo Requerente, Reclamação Graciosa solicitando a anulação da liquidação de IS, expondo o seu entendimento de que já havia sido pago Imposto de SISA por aquisição do imóvel agora objeto de liquidação de IS, por força do contrato promessa de compra e venda acompanhado por tradição do imóvel.
- XIII. A referida Reclamação Graciosa foi indeferida por despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de ..., a 20 de junho de 2013.
- XIV. Em 18 de outubro de 2016, o ora Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa de ato tributário objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, nos termos da redação em vigor do n.º 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), à data do exercício da liquidação de IS que pretendia obstar.
- XV. Tendo decorrido o prazo estipulado no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, e considerando, corretamente, o Requerente, que o pedido de revisão oficiosa de ato tributário apresentado se encontrava indeferido tacitamente na data de 18 de março de 2017, é sobre este indeferimento que o presente pedido de pronúncia arbitral incide.
- XVI. Contudo, a ora Requerida pronunciou-se relativamente ao pedido de revisão de ato tributário no sentido de o indeferimento expresso do mesmo, a 1 de junho de 2017, à revelia do prazo estipulado no n.º 1 do artigo 57.º da LGT.
- XVII. Neste sentido, veio o Requerente solicitar ao presente Tribunal Arbitral que se tenha por *“inefcaz e irrelevante processualmente”* o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa de ato tributário, ou, subsidiariamente, que seja alargado o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral *“ao novo (e superveniente) ato de*

indeferimento expresso, pelos mesmos fundamentos ilegalidades) invocados no pedido de pronúncia arbitral”.

15. Cumpre tomar posição sobre esta matéria factual.

16. Dispõe o n.º 5 do artigo 57.º da LGT: “*Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.*” (sublinhado nosso).

17. Tendo decorrido o prazo de pronúncia que assistia à Requerida quanto ao pedido de revisão de ato tributário, criou-se no ora Requerente a legítima expectativa de consolidação na ordem jurídica da sua situação.

18. Neste sentido, a oposição superveniente de indeferimento expresso do pedido de revisão de ato tributário vem constituir uma alteração da instância, nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPA”), pelo que,

19. Face a uma alteração da instância, assiste ao Requerente o direito a “*alegar novos fundamentos e oferecer diferentes meios de prova em favor da sua pretensão*”.

20. Optando o Requerente por não alegar quaisquer novos factos, meramente solicitando o alargamento do presente pedido de pronúncia arbitral de modo a abranger os argumentos supervenientes apresentados pela Requerida, arguindo, para tal, os mesmos fundamentos já apresentados,

21. O presente Tribunal Arbitral vem aceitar a sua pretensão e determinar que os fundamentos alegados pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral sejam estendidos aos argumentos para o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributário, apresentado pela Requerida na data de 1 de junho de 2017.

22. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

23. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

24. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

25. Neste sentido, é essencial a compreensão do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, o qual vem proceder à revogação do CIMSISD e alargar notavelmente a base de incidência do IS.

26. Com a reforma da tributação do património o legislador optou por introduzir no Código do IS a tributação das transmissões gratuitas (sucessões e doações) não isentas, deixando de existir um código de imposto autónomo.

27. Assim, foi introduzida na Tabela Geral do IS a verba 1.2, a qual estabelece a sujeição a IS da *“aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião”*.

28. Efetivamente, dispõe o artigo 1º do CIS que:

“O imposto de selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo a transmissão gratuita de bens.”

29. E, acrescenta, na alínea a) do seu n.º 3:

“Para efeitos da verba 1.2 da Tabela geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto:

a) Direito de Propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.” (sublinhado nosso).

30. Como uma breve introdução ao tema da usucapião, sem prejuízo de desenvolver a sua definição mais à frente na presente decisão, dispõe o artigo 1287.º do Código Civil (“CC”) que a usucapião corresponde à posse do direito de propriedade ou de outros direitos de gozo, mantida por um certo lapso de tempo, facultando ao possuidor, salvo disposição em contrário, a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua atuação.

31. Invocada a usucapião, os seus efeitos retroagem à data do início da posse, sendo que a posse consubstancia-se, entre outros factos, pela prática reiterada, com publicidade, dos atos materiais correspondentes ao exercício do direito. (*cf.* artigos 1288.º, 1317.º al. c) e 1263.º do CC)

32. Cumpre também analisar a redação dos artigos 1.º e 2.º do CIMSISD à data dos factos relevantes para o presente caso:

Artigo 1.º

“São sujeitas a sisa e a imposto sobre as sucessões e doações, nos termos dos artigos seguintes, as transmissões perpétuas ou temporárias dos bens, qualquer que seja o título por que se operem.

Artigo 2.º

A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

(...)

§ 1.º Consideram-se, para este efeito, transmissões de propriedade imobiliária:

(...)

2.º As promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens.”

33. Constatou-se, assim, que a lei fiscal então em vigor, tal como a atual (nomeadamente no Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis – “CIMT”) considerava, para efeitos de incidência fiscal, como transmissão sujeita a imposto (equivalente à celebração de contrato de compra e venda) um conjunto vasto de situações, sem coincidência necessária com os conceitos do direito civil, entre as quais a celebração de contrato promessa com tradição da coisa.

B) Argumentos das partes

34. No presente pedido de pronúncia arbitral deduzido contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributário e, conseqüentemente, o ato de liquidação de IS, vem o Requerente alegar, em suma, que:

35. Não pode haver lugar a sujeição a IS a aquisição por usucapião quando, para efeitos fiscais, a aquisição do imóvel já se tenha dado como efetuada e, conseqüentemente, tributada em conformidade.

36. Efetivamente, alega o Requerente, *“a tributação em sede de Imposto do Selo defronta-se neste caso com um ilogismo, uma impossibilidade lógica, visto que, se foi considerado pela lei tributária que houve uma aquisição (onerosa) para efeitos fiscais em 1983 no caso dos presentes autos (desencadeada – e como tal tributada, em 1984 – por contrato promessa com tradição do imóvel), não pode esta mesma lei tributária voltar a considerar que existe, para efeitos fiscais novamente uma aquisição (agora gratuita) do mesmo imóvel, pelo mesmo sujeito, sujeita a uma segunda tributação”* (artigo 25.º do pedido de pronúncia arbitral).

37. Adicionalmente, propugna ainda o Requeute que tal tributação em sede de IS viola *“o princípio que se retira da norma de coordenação entre (...) o CIMT, que sucedeu ao*

Código da SISA, e o Código de Imposto do Selo (CIS) em sede de transmissões gratuitas: o princípio da não aplicabilidade sobreposta destes dois impostos, que só são de aplicar simultaneamente quando o negócio seja misto (um misto de oneroso e gratuito), e mesmo aí com a sujeição a adequada segregação das partes gratuita e onerosa da aquisição do imóvel para efeitos de incidência dos dois impostos sem sobreposições” (artigo 27.º do pedido de pronúncia arbitral).

38. Paralelamente, e no que concerne à base de incidência do IS liquidado, vem ainda o Requerente arguir que, mesmo se aceitando a sujeição da aquisição por usucapião do presente imóvel a IS, a sua incidência não seria fundada no VPT do imóvel à data de 2013.

39. Sustentando esta posição, evidencia o Requerente a jurisprudência consolidada na secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, citando, para tal, que *“só o ato de aquisição do prédio usucapido (e não o ato de aquisição das benfeitorias – maxime, edificação – neste realizadas pelo usucapiente) é que se encontra no âmbito da incidência objetiva do imposto do selo sobre a aquisição por usucapião”* (artigo 40.º do pedido de pronúncia arbitral).

40. E, ainda neste sentido, *“se tivermos em consideração apenas a Escritura de justificação notarial de posse realizada para determinar a matéria coletável em causa, estar-se-á a considerar que o usucapiente (no caso, o requerente) adquiriu por usucapião e que, portanto, lhe foi transmitido gratuitamente, um prédio urbano (terreno com construção lá edificada)”*, o que *“não corresponde à realidade factual”* (artigo 41.º do pedido de pronúncia arbitral).

41. Pelo exposto, solicita o Requerente que seja declarada a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributário e, conseqüentemente, o ato de liquidação de IS e, que lhe seja reconhecido o direito ao reembolso dos montantes pagos,

42. Solicitando, igualmente, que lhe sejam pagos os devidos juros indemnizatórios.

43. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, e citando os argumentos já apresentados em sede de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributário, alegou o seguinte:

44. “(...) apesar da usucapião constituir uma aquisição originária (...), para efeitos fiscais, o legislador veio considerá-la uma “transmissão gratuita de bens imóveis”.

Ora, quando o legislador veio, no artigo 1.º, n.º do CIS, dizer que para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral são consideradas transmissões gratuitas, designadamente a “aquisição por usucapião”, não ignorava que a usucapião não consubstancia uma aquisição translativa da propriedade, nem quis alterar essa natureza. O objetivo do legislador, visando alargar a base de incidência objetiva do imposto, foi o de equiparar, para efeitos de Imposto do Selo, a usucapião às transmissões gratuitas. Trata-se, por conseguinte, de uma ficção legal para efeitos fiscais.” (artigo 29.º da Resposta da AT).

45. Alega ainda a Requerida que “o facto tributário que é objeto da tributação não é a aquisição, mas sim o ato notarial constituído pela Escritura de justificação notarial que titula a aquisição por usucapião, i.e., a incidência objetiva é o documento notarial em causa.” (artigo 31.º da Resposta da AT).

46. E ainda, “Com, efeito, não existe nos presentes autos, qualquer duplicação de tributo porquanto, o que foi tributado em 1984, por força da celebração do contrato promessa de compra e venda, acompanhado de tradição, foi a aquisição propriamente dita, enquanto que, em 2013, está-se a tributar, o ato de Escritura notarial de justificação por usucapião.” (artigo 34.º da Resposta da AT).

47. Paralelamente, e de modo a afastar os argumentos do Requerente no que concerne ao VPT que releva para o apuramento do IS a pagar, vem a Requerida arguir:

48. “(...) no que respeita à determinação do Valor Patrimonial Tributário no caso da aquisição por usucapião é aplicável à situação dos autos o disposto no artigo 13.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, o qual determinava à data dos factos, que o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da

transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos dos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.” (artigo 56.º da Resposta da AT).

49. E elabora ainda a Requerida: *“Refira-se que a Circular n.º 19/2009, de 21 de Julho, elaborada pela Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis do Imposto do Selo dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais (DSMIT), veio, a quanto a esta questão, determinar que sendo a aquisição considerada originária, o usucapiente (Requerente) não sucede nos direitos do anterior titular do direito de propriedade ou de outro direito real de gozo sobre o bem adquirido.*

Pelo que, ainda de acordo com a referida Circular, sendo o valor tributável na aquisição por usucapião o valor tributável do prédio adquirido, não pode ser deduzido ao valor tributável do Imposto de Selo, o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativo às benfeitorias úteis realizadas ao abrigo do enriquecimento sem causa.” (artigos 59.º e 60.º da Resposta da AT).

50. Sendo a conclusão da Requerida quanto a esta questão que *“deve entender-se que o valor tributável nas aquisições por usucapião à data dos factos é o valor tributário do prédio adquirido, sem qualquer dedução, no momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja à data que tiver transitado em julgado a ação de justificação judicial ou for celebrada a Escritura de justificação notarial.”* (artigo 62.º da Resposta da AT).

C) Apreciação do tribunal

51. A título preliminar, refira-se que, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com definir, com base nos factos dados como provados, a legalidade da liquidação de IS quanto à aquisição por usucapião do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo

52. Desta forma, o presente tribunal procurará aferir se, no caso dos autos, é devido IS sobre a aquisição por usucapião de um imóvel que já fora tributado em sede de SISA no momento da celebração de contrato promessa de compra e venda com tradição da coisa.

53. Importa, desde logo, determinar a incidência do IS sobre a aquisição de um imóvel por usucapião. Trata-se de saber se está em causa a tributação da aquisição ou, como alega a Recorrida, a tributação do ato notarial de justificação e, em consequência da resposta encontrada, decidir a sua aplicação ao caso concreto dos autos.

54. A atual configuração do IS coloca-o, conjuntamente com o IMI e o IMT, como um instrumento de tributação do património, por opção do legislador que, desde há muito tempo, deixou de ver no IS um mero “imposto sobre o papel”.

55. Ao longo da sua história, com maior relevo para a sua evolução recente, o IS, que nasceu como um imposto sobre documentos, papel selado, títulos de crédito, autenticação de documentos, contratos, termos de transação, atos notariais e similares, foi alargando a sua base de incidência convertendo-se num imposto heterogéneo, incidente sobre uma multiplicidade diversificada de factos, atos e situações jurídicas (“*atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas*”..., como estabelece o artigo 1.º do Código), aparentemente sem um traço comum que lhes confira identidade.”¹

56. Este imposto acabou por assumir a natureza de “*imposto subsidiário dos impostos sobre o rendimento e o consumo pretendendo 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.*”²

57. Não é matéria controvertida nesta decisão que a aquisição por usucapião encontra-se no âmbito de incidência objetiva do IS.

58. Cumpre, contudo, tomar posição quanto ao que o Código do IS pretendia tributar: se a aquisição originária ou o ato notarial que lhe dá suporte.

¹ Cfr. Pires, José Maria Fernandes, in ob. Cit., pág. 404.

² Vd. Mateus, J. Silvério Dias e Freitas, L. Corvelo (2005) Os impostos sobre o Património Imobiliário. O imposto de Selo. Anotados e Comentados, Engifisco, Lisboa, pág.534.

59. Neste sentido, e olhando 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, incluindo por usucapião (...)*”.

60. Não 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”.

61. Partindo já do pressuposto que a intenção do legislador em sede IS era tributar a aquisição por usucapião, releva agora a análise se o presente caso constitui uma dupla tributação da mesma aquisição para efeitos fiscais. Ora vejamos,

62. O legislador fiscal, para evitar situações de evasão ao imposto e, também, para evitar constrangimentos resultantes de formalismos registrais ou de outra ordem que possam por em causa a liquidação do imposto, afasta-se do rigor conceptual do direito civil e cria um conjunto de presunções por via das quais considera como aquisição certos factos ou contratos que face à lei civil não produzem esse efeito.

63. É o que sucede com o contrato promessa de compra e venda com tradição da coisa, em que se concede que o legislador o possa fazer por razões de eficácia fiscal, sendo certo que apenas altera o momento em que cobra o imposto devido pela aquisição, mas, cumpre ressaltar, que -

64. Nada na lei permite tributar duas vezes a aquisição de um mesmo imóvel, pelo mesmo sujeito passivo.

65. No caso dos presentes autos, como resulta da factualidade provada, a celebração do contrato promessa de compra e venda com tradição do imóvel foi considerada pela AT, em conformidade com o disposto no Código da SISA então em vigor, como ato equivalente à aquisição por Escritura pública de compra e venda.

66. Assim sendo, não pode o prédio ser alvo de nova tributação, considerando que o mesmo sujeito passivo que o adquiriu em 1983 (por força da ficção legal consagrada), vem a adquirir também em 2013, por usucapião.

67. Tal seria equivalente a tributar a aquisição do mesmo prédio duas vezes, considerando, como propugna o Requerente, que sobre o mesmo prédio ocorreram duas aquisições a favor do mesmo sujeito passivo, uma onerosa (1983) e outra gratuita (2013).

Senão, vejamos,

68. Apesar da doutrina consagrar a usucapião como “*um modo de aquisição originária de direitos reais de gozo*”³, é pacífico que esta classificação não pode obstar à utilização da figura da usucapião para impedir situações de redundância e repetição de obrigações dos usucapientes.

69. Neste sentido, dispõe o Professor José Alberto C. Vieira: “*Pertinente parece ser, contudo, a observação de que a usucapião pode ser invocada mesmo por aquele que já adquiriu o direito por outro título válido*” – como é o caso dos autos – “*usando-o na sua função probatória, para evitar a probatio diabolica, ou consolidativa, para evitar, por exemplo, a aquisição tabular de terceiro de boa-fé.*”

Afigura-se evidente que a usucapião não tem, nestes casos, o efeito de um facto constitutivo, o que implicaria uma aquisição dupla do mesmo direito por quem já é seu titular, uma redundância lógica e substancial.

Assim, a usucapião só pode ser realmente um facto aquisitivo originário de direitos reais de gozo quando beneficia um possuidor formal, permitindo-lhe justamente constituir a seu favor um direito que até então não existia na ordem jurídica.” – situação esta que, como verificamos, não é o caso dos autos, pois a Escritura de justificação do prédio urbano não veio constituir quaisquer direitos novos ao Requerente.

70. Efetivamente, o ora Requerente já era considerado o legítimo proprietário, para efeitos fiscais, do prédio urbano aqui em questão, consolidando-se, na sua ordem jurídica, todos os deveres implícitos a esse facto desde 1984, data muito anterior à formalização civilística da propriedade, com a celebração da Escritura de justificação, em 2013.

³ Vieira, José Alberto C. (2008) Direitos Reais, Coimbra Editora, pág. 431, ss.

71. A invocação da supramencionada Escritura por forma garantir a tributação de um facto já tributado anteriormente cria, como diz Vieira, “*uma redundância lógica e substancial*” que parece implicar que, para efeitos fiscais, o Requerente seja considerado proprietário originário duas vezes do mesmo imóvel.

72. Acresce que, recorrendo à jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, encontramos no Acórdão proferido a 18-09-2014, no processo nº 635/07.0BEBRG, pelo TCAN, uma situação idêntica, que resultaria em dupla tributação, no qual este Tribunal veio a considerar expressamente o seguinte:

“1- Tendo os recorrentes celebrado em 1972, por Escritura pública, um contrato de compra e venda de um prédio, sendo este um dos modos de aquisição da propriedade (1316ª do Código Civil) e tendo sido respeitada a forma prescrita no artigo 875º do Código Civil, há que concluir que adquiriam a propriedade nessa data.

2- Não constitui transmissão gratuita de bens que possa constituir facto tributável no âmbito da previsão normativa do nº1 do artigo 1º do CIS 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 artigo 34º do Código de Registo predial (...).”

73. Ainda neste Acórdão, o Tribunal fundamentou a sua decisão, considerando que: “*Muito embora a aquisição por usucapião constitua uma aquisição originária (artigo 1287.º e seguintes do Código Civil) para efeitos fiscais, é considerada como uma transmissão gratuita de bens imóveis, e por conseguinte, sujeita a imposto do selo nos termos do art. 1.º do CIS. Sucede que, in casu, não temos uma transmissão gratuita de bens, porque ninguém pode adquirir o que já é seu. Com efeito, resulta dos autos que os Recorrentes não adquiriram o prédio em causa por usucapião, pois já o haviam adquirido com compra e venda por Escritura pública outorgada em 1972.*

74. Assumindo que a questão controvertida em análise é resultado da divergência entre os conceitos aplicáveis no âmbito da lei fiscal e os correspondentes conceitos do direito civil – nomeadamente, a aquisição da propriedade para o direito civil e a posse que releva para

obrigações fiscais - a interpretação defendida pela Requerida consubstancia uma situação de abuso de direito (*venire contra factum proprium*) e viola os princípios da justiça, da proporcionalidade e da uniformidade do sistema jurídico.

75. Certo é que em 2013 o já proprietário à luz das normas fiscais ainda não o era à luz das regras vigentes no direito civil, e, como é usual, viu-se na necessidade de recorrer ao ato de justificação notarial para reconhecimento da usucapião, apenas pela necessidade de regularização da propriedade do imóvel à luz do direito civil e registral.

76. Porém, e cumpre ressaltar o nosso entendimento, não se verificou um facto tributário (aquisição) suscetível de tributação, já que esse ocorrera, para todos os efeitos fiscais, em 1983.

77. Cumpre ainda endereçar-nos às alegações da Requerida quando à falta de evidência de duplicação de coleta.

78. A este respeito, alega a AT que há que atender ao disposto no artigo 205.º do CPPT: *“Haverá duplicação de coleta (...) quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.”*

79. Para que se verifique a duplicação da coleta é, portanto necessário que estejam cumpridos no caso concreto, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) o facto tributário seja o mesmo;
- b) seja idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige,
- c) referiram-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.

80. Na ótica da Requerida não se cumpre este último requisito, ou seja a tributação não respeita ao mesmo período de tributação, pelo que, estaríamos, ao invés de uma duplicação de coleta, perante a figura da dupla tributação (em que são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário).

81. Sobre esta matéria versa a Decisão Arbitral 105/2015-T⁴, refutando argumentos da mesma natureza por parte da AT, de tal forma que os transcrevemos *infra* e subsumimos ao caso dos presentes autos:

82. *“Ora, não assiste razão à ATA nesta alegação, porquanto, o que ocorreu foi, tão só, que por força da reforma da tributação do património ocorrida em 2004 o facto aquisitivo passou a ser tributado em imposto de selo quando antigamente era tributado em imposto municipal de SISA, sucessões e doações. Não se extrai da lei, na versão antiga ou na versão atual, a intenção do legislador sujeitar a aquisição de um mesmo bem, pelo mesmo sujeito passivo, a uma dupla tributação.”*

83. No caso dos autos, o mesmo prédio foi tributado pela aquisição onerosa considerada como tal por força da celebração do contrato promessa com tradição, pelo que, se afigura ilógico e incongruente considerar que no momento da celebração da Escritura de justificação notarial ocorreu nova transmissão tributável.

84. A ser aceite nova tributação sobre o mesmo imóvel, estar-se-ia a ir contra o espírito do legislador que consagrou a proteção contra a dupla tributação em sede de IMT e IS como estão configurados atualmente,

85. O que consideramos que seria, naturalmente, extensível à tributação em sede de SISA que ocorreu em 1984.

86. Quanto à divergência das partes no que concerne ao VPT a considerar para a liquidação de IS, e apesar de este Tribunal considerar que a questão não assume a relevância que as partes lhe dão, por entender que não é devida a liquidação de IS aqui controvertida, cumpre esclarecer os pressupostos da determinação do montante de IS a pagar assumidos pela AT.

87. Por brevidade na exposição, remete-se para o recente Acórdão de 23-09-2015, da 2ª secção do STA, proferido no processo nº 0667/15, o qual concentra a jurisprudência uniforme do STA sobre essa questão.

⁴ https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=105%2F2015-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1426

88. Resulta claro da jurisprudência citada que que só o ato de aquisição do prédio originário (e não o ato de aquisição das benfeitorias neste realizadas) é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objetiva do IS.

89. Em consequência, e meramente por razões académicas, é a posição deste Tribunal que, 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).

90. Assim sendo, e concluindo a nossa argumentação, consideramos que quando, em 2013, é celebrada Escritura de justificação para aquisição por usucapião a fim de regularizar a situação em termos civis do prédio, não se verifica o facto tributário previsto no artigo 1.º n.º 1 e n.º 3 al. a) do CIS, e nessa medida,

A) O indeferimento do pedido de revisão de ato tribuário enferma de vício de violação de lei por erro sobre pressupostos de direito e de facto, devendo ser anulado e, consequentemente,

B) A liquidação de IS sobre aquisição por usucapião n.º... que lhe está subjacente deverá ser anulada, com as legais consequências.

V. Decisão

91. Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal e anular o ato de liquidação de IS mencionado *supra*, por referência a 2013, do qual resultou imposto a pagar no montante de € 8.165,00, respeitante à tributação da aquisição por usucapião de um prédio urbano; e, consequentemente,

B) Determinar o reembolso a quantia paga pelo Requerente até à data a título de IS, no montante de € 7.348,50;

C) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), no pagamento dos juros

indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga de € 7.348,50, desde o dia em que foram pagas as liquidações mencionadas *supra* e até o integral reembolso do montante referido; e

D) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

92. Fixa-se o valor do processo em € 8.165,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

93. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 9 de novembro de 2017

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)