

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS)

Artigo: 1.º e 26.º do CIS

Assunto: Obrigatoriedade de apresentação da participação de transmissão de bens por extinção do usufruto por morte e a sua consolidação no radiciário

Processo: 2013002606 – IVE n.º 5644, com despacho concordante de 15.11.2013, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária foi apresentado um pedido de informação vinculativa sobre a seguinte situação jurídico-tributária:

1. Por escritura de doação e partilha em vida, celebrada em (...), X e Y partilharam com seus filhos todo o património, reservando para eles o usufruto vitalício e sucessivo até à morte do último.
2. A uma das filhas, Z, foi adjudicado a nua-propriedade do prédio rústico inscrito na matriz da freguesia de XXXXXX sob o artigo XX e do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de XXXXXX sob o artigo XX.
3. Em (...) faleceu Z, tendo sido efetuada a participação do imposto do selo n.º (...), tendo sido relacionados sob as verbas n.º 5 e 6 a nua-propriedade dos referidos imóveis.
4. Posteriormente, em (...), faleceu um dos usufrutuários, X, tendo os imóveis sido averbados na matriz em nome da outra usufrutuária Y, a qual veio a falecer em (...).
5. Na sequência deste último falecimento, foi solicitado o averbamento dos prédios em nome da nua-proprietária em virtude de a mesma ter adquirido a propriedade plena dos mesmos, tendo sido informado da necessidade de apresentar uma declaração modelo 1 do imposto do selo, na qual deveria relacionar o usufruto relativo aos imóveis.
6. Na opinião do requerente, não existe qualquer obrigatoriedade para a apresentação da declaração modelo 1 do imposto do selo, *"colocando, ainda, a questão de que os herdeiros da usufrutuária são os filhos e os netos em representação da pré-falecida filha, o que resultaria que, ao contrário do que a lei prevê, ocorreria a transmissão do usufruto a pessoas diversas do radiciário, isto é, a raiz dos prédios pertence à herança de Z e o usufruto, ao invés de se extinguir, transmitir-se-ia aos herdeiros daquela Y, os quais são, naturalmente, pessoas diferentes"*.
7. Face ao exposto, pretende informação vinculativa que venha determinar que a extinção do usufruto por morte e a sua consolidação no radiciário não constitui uma transmissão para efeitos do artigo 1.º do CIS.

## ANÁLISE DO PEDIDO

O usufruto conjunto (simultâneo e sucessivo), ou seja, o usufruto constituído a favor de várias pessoas conjuntamente (ao mesmo tempo e sem discriminação de quotas), salvo estipulação em contrário, só se consolida com a propriedade por morte da última que sobreviver (cfr. artigo 1442.º do C. Civil).

A morte do usufrutuário extingue liminarmente o usufruto (C. Civil, artigos 1443.º e 1476.º, n.º 1 al. a), dando-se a favor do nu-proprietário a recuperação da plena propriedade.

Nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º do CIS, ficam abrangidas pela incidência do imposto as transmissões gratuitas do direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis.

Por outro lado, prevê o n.º 6 do artigo 13.º do CIS que *"quando a propriedade for transmitida separadamente do usufruto, o imposto devido pelo adquirente, em consequência da consolidação da propriedade com o usufruto, incide sobre a diferença entre o valor patrimonial tributário do prédio constante da matriz e o valor da nua propriedade considerado na respetiva liquidação"*.

Se pela aquisição gratuita da nua-propriedade não se paga senão o imposto referido ao valor da nua-propriedade (regras do artigo 13.º do CIMT, aplicáveis às transmissões gratuitas por determinação do disposto nos artigos 9.º, n.º 4 e 13.º, n.º 4, do CIS), parece lógico que mais tarde se tenha ainda que pagar imposto pela diferença de tal valor relativamente ao valor maior da plena propriedade.

Tendo esta matéria sido objeto de análise no Processo n.º 2011002260 – IVE n.º 2491, foi concluído o seguinte:

*"A extinção do usufruto de bens imóveis decorrente da morte do usufrutuário, configura transmissão gratuita subsumível nas normas de incidência do CIS, conducente à obrigatoriedade de apresentação de declaração modelo 1 de Imposto do Selo na qual deve ser identificado o autor da transmissão gratuita. Com efeito, da conjugação do n.º 3 do artigo 1.º do CIS com o n.º 6 do artigo 13.º do referido código, resulta que, a consolidação da propriedade com o usufruto constitui uma transmissão gratuita subsumível na previsão das normas de incidência de Imposto do Selo, dado que se trata de uma figura parcelar de direito de propriedade.*

*Consequentemente, o(s) radiciário(s) ficam adstritos ao cumprimento da respetiva obrigação declarativa - Modelo 1 de Imposto do Selo) prevista no artigo 26.º do CIS reportada à data em que esta ocorreu, devendo identificar-se o autor da transmissão gratuita (cf. n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 26.º do CIS)."*

## CONCLUSÕES

- Na presente situação, tendo a nua-proprietária falecido antes dos usufrutuários, este direito passou para os seus sucessores, tendo o mesmo sido participado no processo n.º (...) (verbas 5 e 6) e o imposto sido liquidado sobre o valor da nua-propriedade;
- Com o óbito do último usufrutuário, em (...), deu-se a consolidação da nua-

propriedade com o usufruto, ocorrendo assim, uma transmissão em sede de imposto do selo o que conduz à obrigatoriedade, por parte dos atuais radicários, de efetuarem a participação prevista no artigo 26.º do CIS.