

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0922/09
Data do Acórdão:	27-01-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	MIRANDA DE PACHECO
Descritores:	IMPOSTO DE SELO USUCAPIÃO IMÓVEL JUSTIFICAÇÃO NOTARIAL
Sumário:	<p>I - Não correspondendo à realidade o documentado numa escritura de justificação notarial de usucapião, a liquidação efectuada pela Administração Tributária em face dos termos dessa escritura está ferida de ilegalidade decorrente de posterior constatação de erro nos seus pressupostos de facto.</p> <p>II - O acto de usucapião de imóvel usucapido constitui o objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11393
Nº do Documento:	SA2201001270922
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE BRAGA
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

Texto Integral

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1- A..., com os sinais dos autos, inconformado com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação do imposto de selo devido a aquisição por usucapião de um prédio urbano, no montante de 2.776,00€ dele vem interpor recurso, formulando as seguintes conclusões:</p> <p>A- O Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação do imposto de selo, relativamente a</p>
-----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

construção de uma habitação, actualmente inscrita na matriz sob o artigo 287 urbano de freguesia de Viatodos, B- O referido prédio urbano foi construído a expensas do recorrente, tendo sido apenas o prédio rústico, verbalmente transmitido.

C- Sendo um investimento patrimonial do recorrente, não podendo ser considerado uma transmissão gratuita.

D- Assim, o Imposto Selo devido deverá apenas incidir sobre o prédio rústico, pois só este foi adquirido originariamente.

E- Carecendo, por isso a construção da habitação, num terreno usucapiado originariamente adquirido de qualquer incidência normativa.

F- A aquisição por usucapião para efeitos fiscais só ocorreu no momento em que o documento que a titula (Escritura de Justificação Rectificação) foi celebrada, e apenas nessa data se tornou definitiva, como decorre do disposto no artigo nº 5 al. r) do CIS.

G- Ora o valor do imóvel é o valor patrimonial que consta da matriz, no momento da transmissão.

H- O Imposto de Selo devido deverá recair sobre o valor patrimonial de um prédio rústico com as características (área, localização) do justificado.

I- O Imposto Selo deverá ser calculado, após obtenção do valor patrimonial, segundo as regras estabelecidas no CIMI nos artigos 17º e seguintes.

J- Assim foram violadas as normas preceituadas nos artigos 5 al. r) CIS e 15 e 17 e seguintes do CIMI.

2 – A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

“Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra liquidação de Imposto de Selo, no montante de €2.776,00 (cf. PA apenso)

FUNDAMENTAÇÃO

1. A usucapião é uma forma originária de aquisição do direito de propriedade que retroage os seus efeitos ao início da posse (art. 1317º al. c) CCivil).

O Imposto de Selo (IS) recai sobre a transmissão gratuita do imóvel, resultante da aquisição por usucapião (art. 1º nº 1 e 3 al. a) CIS); constitui encargo do beneficiário, adquirente por usucapião, sendo liquidado à taxa de 10% incidente sobre o valor do bem transmitido (arts. 2º nº 2

al. b) e 3º nº 3 al. a) CIS; Tabela Geral do Imposto de Selo verba 1.2).

Não obstante a usucapião, em termos civilísticos, ser forma originária de aquisição da propriedade, a obrigação tributária considera-se constituída na data do trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou na data da celebração da escritura de justificação notarial (art. 5º al. r) CIS).

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 (art. 13º nº 1 CIS).

Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor (art. 15º nº 1 DL nº 287/2003, 12 Novembro).

A escritura de rectificação celebrada em 10.10.2007, sendo posterior à liquidação do Imposto de Selo efectuada em 4.09.2007, não altera os seus pressupostos de facto e de direito, ainda que os outorgantes lhe atribuísem um (inexistente) efeito retroactivo.

2. Neste contexto:

a) não obstante o prédio urbano transmitido estar inscrito na matriz, deveria ser avaliado na sequência da escritura de justificação notarial, na medida em que esta operou a primeira transmissão (gratuita) após o início da vigência do CIMI em 1.12.2003 (art. 32º nº 1 DL nº 287/2003, 12 Novembro)

b) tem fundamento legal a liquidação de IS efectuada com base no valor tributável do prédio urbano resultante da avaliação (€55.520,00) e não no valor patrimonial inscrito na matriz na data da escritura de justificação notarial (€ 2.143,20; doc. fls. 20/25).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

4- A sentença fixou a seguinte matéria de facto:

1- Em 22.03.06 foi lavrada escritura de Justificação e Doação no Cartório Notarial de Barcelos Dr. B... onde ficou a constar que o prédio inscrito na matriz predial urbano sob o artigo 287 da freguesia de Viatodos foi adquirido por compra meramente verbal no ano de 1957.
2- Os justificantes A... e mulher C..., pretendendo levar a registo o identificado prédio e posterior doação do mesmo (o que foi feito através da referida escritura) invocaram ali

a usucapião como forma de aquisição originária.

3- Verificando-se com doação a primeira transmissão do prédio urbano atrás identificado, foi apresentado no Serviço de Finanças de Barcelos a declaração de modelo 1 do Imposto Municipal sobre Imóveis nos termos do artigo 15 n° 1 do Dec-Lei 287/2003 de 12/11.

4- Sendo urna transmissão gratuita, foi efectuada a respectiva participação da doação nos termos e para efeitos do disposto no Código de Imposto Selo;

5- Para efeitos de registo Predial, foi exigido que fosse efectuada ainda a participação para efeitos do mesmo Imposto de Selo da justificação em conformidade com o disposto na alínea a) do n° 3 do artigo 1 do C.J.S. o que foi efectuado.

6- Em 10-10-07 foi lavrada escritura de rectificação, no mesmo Cartório Notarial, extraída a folhas 48 do livro 188-A.

7- Foi solicitada pelo impugnante ao serviço de finanças a correcção da participação para efeito de Imposto Selo, acima referida no ponto 5, juntando-se ao respectivo processo fotocópia da escritura de rectificação, alterando-se o objecto da justificação do prédio urbano para o terreno onde o mesmo foi construído.

8- Nessa altura a liquidação do imposto de selo referente à aquisição por usucapião já se encontrava efectuada e notificada.

9- Quem construiu o prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 287 de Viatodos foi o impugnante e esposa, a expensas suas, em terreno adquirido verbalmente D... e mulher E....

5- A sentença sob recurso julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação do imposto de selo no montante de €2.776,00, devido a aquisição por usucapião de um prédio urbano.

Para tanto, no essencial, ponderou-se na decisão que, após definir a usucapião como forma de aquisição originária, o facto tributário sobre que incide o imposto de selo mostra-se concretizado no acto notarial de celebração da respectiva escritura pública de justificação da posse e não na transmissão da propriedade em si, sendo a quantificação desse imposto efectuada a partir do valor do prédio objecto da escritura originalmente celebrada (1. do probatório), para o efeito irrelevando o teor da escritura de rectificação (6. e 7. do probatório), uma vez que a invalidade do acto de liquidação teria de ser aferido “*face*

aos pressupostos de facto e direito existentes à data da sua prática”.

O recorrente, por sua parte, vem defender que o imposto de selo apenas deverá recair sobre o valor patrimonial do prédio rústico justificado e não sobre o prédio urbano nele construído a suas expensas e, como tal, não pode ser considerado, objecto de uma transmissão gratuita.

Vejamos.

O Código do Imposto de Selo, sob a epígrafe “Incidência Objectiva” estabelece no n.º 1 do artigo 1.º que *“O imposto de selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.*

Sendo que logo prevê no n.º 3, alínea a) do mesmo artigo que são consideradas transmissões gratuitas para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral a aquisição por usucapião, a qual aí vem definida como facto incidente do imposto de selo.

Por outra parte, decorre da alínea r) do artigo 5.º do mesmo Código que a obrigação tributária considera-se constituída *“nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção 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 de Registo Predial”.*

Dispondo ainda o artigo 9.º que o valor tributável é o que resulta da Tabela Geral do Imposto, o 1.2 desta Tabela estipula que *“Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, acresce, sendo caso disso, à da verba 1.1 sobre o valor -10%”* e o n.º 1 do artigo 13.º ainda do CIS que *“o valor dos imóveis é 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”.*

Por último, 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 impugnada se encontra ferida de ilegalidade.

Ora, no caso que os ocupa, é patente que não corresponde à realidade o que vem documentado na escritura de justificação notarial de 22/03/06 (n.º 1 do probatório) ou

seja, a aquisição por usucapião de um prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 287, da freguesia de Viatodos.

Na verdade, como se verifica do 9. do probatório o que foi adquirido por usucapião foi antes um prédio rústico sobre o qual veio a ser construído a expensas do ora recorrente um prédio urbano e tanto assim que, em momento posterior, veio a ser celebrada nesse sentido uma escritura de rectificação da primitiva (7. do probatório).

Sendo assim, tendo em conta que deverá atender-se à substância económica dos factos tributários (artigo 11.º, n.º 3 da LGT), a liquidação efectuada pela Administração Tributária mostra-se ferida de uma ilegalidade superveniente em decorrência de posterior constatação de erro nos pressupostos de facto em que a mesma assentou. Acrescente-se, por outra parte, que a desconformidade verificada é de todo relevante para efeito de objecto de incidência do Imposto de Selo, uma vez que *“o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em imposto de selo e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo usucapiente”* -cfr. acórdão de 21/10/09, rec. n.º 652/09.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial, anulando-se a liquidação impugnada na parte respeitante ao valor das benfeitorias.

Sem custas neste STA, as quais são devidas na instância pela Fazenda Pública, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 27 de Janeiro de 2010. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Pimenta do Vale* – *Jorge Lino*.