

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0805/09
Data do Acórdão:	18-02-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	TRANSMISSÃO USUCAPIÃO IMPOSTO DE SELO
Sumário:	<p>I – É o acto de usucapião de imóvel usucapido que 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> <p>II – Deste modo, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11482
Nº do Documento:	SA2201002180805
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A... E OUTRA
Votação:	UNANIMIDADE

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

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por A... e B..., melhor identificados nos autos, contra a liquidação do imposto do selo referente a aquisição por usucapião de um prédio situado na freguesia de ..., concelho de Amares, inscrito na matriz predial urbana sob o artº 356, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:</p> <p>1ª). Por força do disposto no artº. 7º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12.11, foi alterado substancialmente o Código do Imposto de Selo (de</p>
-----------------	---

aqui em diante designado CIS), tendo, no âmbito da incidência do imposto, sido integradas – a título de transmissões gratuitas – as aquisições por usucapião do direito de propriedade ou de qualquer outro direito real de gozo sobre bens imóveis.

2ª). As aquisições por usucapião são ficcionadas pelo legislador do CIS como tal, ou seja, como se tratando de transmissões a título gratuito pois que o artº. 1º, n.º 3, alínea a) do CIS dispõe que *“são consideradas transmissões gratuitas, designadamente as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.”*

3. Constituindo o tributo encargo do adquirente dos bens, no caso o usucapiente, nos termos do preceituado no artº. 3º, nºs 1 e 3, alínea a) do CIS.

4ª). No que toca ao nascimento da obrigação tributária determina a alínea r) do artº. 5º do CIS que *“A obrigação tributária considera-se constituída nas aquisições por usucapião, na data em que (...) for celebrada a escritura de justificação notarial”*.

5ª) Por seu lado, o artº. 13º, n.º 1 do CIS dispõe que o valor dos imóveis a atender nas transmissões a título gratuito é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI ou o determinado por avaliação, quanto aos prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial.

6ª). Por último, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS estabelece que a *“aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião”* é tributada à taxa de 10% sobre o valor dos mesmos.

7ª). Para além dos normativos legais ínsitos no CIS acabados de referir importa, ainda, atentar que da concatenação dos artºs. 92º do Código do Notariado (CN) e 117º-A do Código do Registo Predial (CRP) resulta que as aquisições por usucapião formalizada por escritura de justificação realizada na vigência do CIS só podem reportar-se aos direitos reais inscrito na matriz à data da celebração da escritura pública de justificação notarial ou cuja inscrição se encontre pedida na mesma data.

8ª). Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no artº. 30º, n.º 1 do CRP nos *“títulos respeitantes a factos sujeitos a registo, a identificação dos prédios*

não pode ser feita em contradição com a inscrição na matriz”.

9ª) Voltando ao caso sub judicio, é patente que o objecto da dita aquisição é a realidade imobiliária existente à data da celebração da escritura e não qualquer outra.

10ª). Na verdade, os ora impugnantes, como se deu como provado na douta sentença ora recorrida, construíram um prédio em terreno de terceiro, facto este que não lhes confere a propriedade do mesmo, pois tal construção se revela uma mera benfeitoria útil, cfr. n.º 3 do art. 216º do Código Civil (CC), o que o poderá originar o seu levantamento ou, eventualmente, a indemnização do possuidor, como decorre do disposto no artº. 1273º do CC.

11ª) Nem sendo, igualmente, admissível que o valor das benfeitorias seja deduzido ao valor tributável para efeitos de tributação da aquisição por usucapião.

12ª) Tendo na douta sentença ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que foram violados os arts. 1º, n.º 3, alínea a), 5º, alínea r), 13º, n.º 1 todos do CIS e, bem assim, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS.

13ª) Destarte é entendimento da AT que a factualidade dos presentes autos preenche os pressupostos de incidência previstos no CIS, sendo, por isso passível de tributação nos exactos moldes que o foram e que constam dos actos tributários ora em crise.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta decisão recorrida e substituindo-se por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 205, no qual defende a manutenção da decisão recorrida, uma vez que o imposto do selo deve incidir apenas sobre o valor patrimonial tributário do prédio rústico adquirido, constante da matriz à data da transmissão - 1975 (artº 13º, nº 1 do Código do Imposto do Selo.

3. Colhidos os vistos legais, cabe agora decidir.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a) No dia 7 de Maio de 2004, foi celebrada no

Primeiro Cartório Notarial de Braga, a escritura de justificação cujo teor consta de fls. 40 a 43 e se dá por reproduzida;

b) Nessa escritura disseram os ora impugnantes, através da sua procuradora, que são os donos e legítimos possuidores do prédio misto composto de uma morada de casa para habitação de rés-do-chão e primeiro andar, com a área coberta de 150 m² e quintal junto, cultura arvense de regadio, com a área de 3.046,80 m², inscritos na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Amares, sob o artº 356 urbano e rústico 542.

c) Mais declararam “que adquiriram o imóvel, então constituindo a totalidade de um prédio rústico onde, por volta do ano de 1980, edificaram o urbano implantado, por compra verbal que efectuaram a C... e D..., compra essa efectuada no ano de 1975, não chegando todavia a realizar-se a competente escritura, sendo certo que, neste momento, a não conseguem efectivar.”

d) E ainda que “Há mais de vinte anos que estão na detenção e fruição do referido prédio, retirando todas as utilidades que ele proporciona. De facto, aí edificaram o prédio urbano que habitam e conservam, e cultivam, semeiam e colhem os frutos produzidos pela parte rústica, pagando os inerentes impostos”.

e) Em 9 de Outubro de 2006, a administração tributária procedeu às liquidações do imposto do selo relativo à transmissão gratuita a que se reporta a escritura pública atrás referida, cujas demonstrações constam de fls. 37 e 38 e se dão por reproduzidas.

f) Como consta das referidas demonstrações, foi considerado o valor tributável de 40.985,00 euros por liquidação, correspondente ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... do concelho de Amares sob o artº 356.

g) A data limite para o pagamento voluntário do imposto liquidado foi a de 31 de Dezembro de 2006.

h) Em 30 de Março de 2007, os impugnantes apresentaram reclamações gratuitas contra as referidas liquidações.

i) Essas reclamações gratuitas não foram decididas.

j) A petição inicial da presente impugnação foi

apresentada em 3 de Janeiro de 2008.

5. A única questão a apreciar nos autos, atento o teor das alegações da recorrente, é o de saber se o imposto do selo devido por transmissão gratuita de imóvel, deverá recair apenas sobre o valor patrimonial do prédio rústico ou também sobre o valor do prédio nele edificado pelos impugnantes. Esta questão mereceu a atenção deste Tribunal e Secção em variados arestos, tendo-se decidido que pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião. Deste modo, é o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido o objecto de incidência de tributação em imposto de selo, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente.

Para assim se decidir, a fundamentação jurídica utilizada foi a seguinte (*Acórdão de 13.01.2010 - Recurso nº 1124/09, tendo este seguido a jurisprudência já estabelecida no Acórdão de 21.10.09 – Recurso nº 652/09; a mesma jurisprudência manteve-se depois nos Acórdãos de 20 e 27 de Janeiro de 2010 -Recursos nºs 773/09 e 922/09, respectivamente*):

“O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro veio também estender ou alargar a transmissões gratuitas o campo de incidência do Código do Imposto do Selo.

Com efeito, foi alargado o âmbito da incidência objectiva deste imposto, sendo que o mesmo tributa as transmissões gratuitas que tenham por objecto, entre outros, o direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.

Assim, sob a epígrafe “Incidência objectiva”, o artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo estabelece que «*O imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens*».

E, por seu lado, a alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 1.º do Código do Imposto do Selo preceitua que «*Para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas,*

designadamente, as que tenham por objecto direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião».

Por sua vez, e segundo a verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, o imposto do selo recai em 10% sobre o valor dos respectivos contratos de «*aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (...)».*

Chama-se usucapião à posse do direito de propriedade ou de outros direitos reais de gozo, mantida por certo lapso de tempo, o que faculta ao possuidor, salvo disposição em contrário, a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua actuação – nos termos do artigo 1287.º do Código Civil.

Do específico regime legal do imposto do selo, logo se vê que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens. E, constituindo embora a usucapião uma aquisição originária (artigo 1287º e seguintes do Código Civil), é a aquisição por usucapião considerada, para efeitos fiscais, uma transmissão gratuita de bens imóveis.

Tal aquisição, consonantemente, aliás, com o princípio da expressão formal dos actos tributáveis em imposto do selo, só ocorre no momento em que se torna definitivo o documento que titula essa aquisição ou “transmissão”: a data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial – cf. a alínea r) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo [*“Nascimento da obrigação tributária”*].

O que é certo, no entanto, é que o acto tributário tem que ter por base uma situação de facto ou de direito, concreta, prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Tal base é, pois, o pressuposto de facto ou o facto gerador da imposição – cf. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 1972, p. 266.

Segundo o ensinamento de Alberto Pinheiro Xavier, in *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 263 e ss., no Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade,

que se traduz no brocardo latino *nullum tributum sine lege*, ou *nullum vectigal sine lege*, paralelo àquele outro, vigente no Direito Penal, *nullum crimen sine lege*. Assim como não há crime que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal, também não haverá imposto que não corresponda a uma definição legal, a um tipo legal. Nisto consiste a tipicidade do imposto. O facto tributável, com ser um facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos, que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. No Direito Tributário, a tipologia é dominada não só por um princípio de taxatividade como também por um princípio de exclusivismo. Opera-se o fenómeno que a lógica jurídica designa por implicação intensiva. Verifica-se a implicação intensiva sempre que os elementos enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas ainda necessários para a verificação da consequência: se esses elementos se verificarem, segue-se a consequência, mas esta só se segue se eles se verificarem. Sobre o conceito de "implicação intensiva", cf. Castanheira Neves, *Questão-de-facto-Questão-de-direito*, p. 264, e ainda J. Baptista Machado, *Introdução ao Estudo do Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1991, 5.^a reimpressão, p. 187.

A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.

Cf. o que vem de dizer-se no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de Outubro 2009, proferido no recurso n.º 652/09.

2.3 No caso *sub judicio*, a sentença recorrida pondera, além do mais, como segue.

[...] o imposto de selo, mesmo quando está em causa uma aquisição por usucapião, só incide sobre o bem que, *ab initio*, não se encontrava no património do adquirente pois que só esse bem foi, na perspectiva da lei fiscal, presumivelmente transmitido.

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 lhes foi transmitido, 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. Finalmente, refira-se que o facto de a norma do artº. 5º alínea r) do CIS estatuir que a obrigação tributária se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial e de a norma do artº. 13º, nº 1 do CIS referir que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas ser o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permite, em nosso entender, extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, o edifício que nele se acha implantado. E não permite porque, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como *prius* lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável.

Na realidade, o que está em causa não é simplesmente o valor a atender para efeitos de imposto de selo, ou o momento apenas em que esse valor deve ser atendido.

A questão que, antes de todas, importa equacionar, previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, é a questão de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto de aquisição das benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos?

E o certo é que só o acto de aquisição do prédio usucapido é que pode inscrever-se no âmbito de incidência objectiva do imposto de selo, e não o acto de aquisição das obras ou benfeitorias nesse prédio realizadas.

De harmonia com as supracitadas disposições do n.º 1 e do n.º 3, alínea a), do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e da verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, é objecto de incidência em imposto de selo não mais que o acto de «a aquisição por usucapião».

E, por isso, julgamos que não poderá dizer-se, com

carácter genérico, que o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributário do prédio adquirido, no momento do nascimento da obrigação tributária (trânsito em julgado da acção de justificação judicial ou celebração da escritura de justificação notarial), sem qualquer dedução – proposição que estará na base dos actos de liquidação impugnados.

Estamos deste modo a concluir, e em resposta à questão decidenda, que as liquidações impugnadas foram operadas exorbitando das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo – pelo que devem as liquidações impugnadas ser anuladas, na medida de tal exorbitância.

Quer dizer: as liquidações impugnadas devem ser anuladas na exacta medida em que as mesmas exorbitam dos limites legais de incidência objectiva, balizados apenas pelo acto de «aquisição por usucapião», fora do qual se encontra evidentemente o acto de aquisição de obras ou de benfeitorias realizadas pelo usucapiente.

Então, havemos de convir, em síntese, que pelo imposto do selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.

E, assim, 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 obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente”

Não existem razões para decidir diferentemente dos arestos acima citados, na medida em que nos presentes autos os factos provados e o direito a aplicar são idênticos, não tendo existido qualquer alteração legislativa susceptível de alterar a posição adoptada.

6. Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2010. – Valente Torrão (relator) – Isabel Marques da Silva – Brandão de Pinho.