

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0806/09
Data do Acórdão:	24-02-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ANTÓNIO CALHAU
Descritores:	IMPOSTO DE SELO USUCAPIÃO VALOR PATRIMONIAL
Sumário:	I – Pelo imposto de selo tributam-se, <i>inter alia</i> , os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião. II – Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi edificado um prédio urbano, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.

Nº Convencional:	JSTA000P11520
Nº do Documento:	SA2201002240806
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A... E OUTRO
Votação:	UNANIMIDADE

--	--

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

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>I – O representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..., e sua mulher, B..., com os sinais dos autos, contra a liquidação de imposto de selo referente à aquisição por usucapião de um prédio situado na freguesia de ..., concelho de Amares, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 358, e, conseqüentemente, anulou a liquidação em causa, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:</p>
-----------------	---

I. O objecto do presente recurso reconduz-se à questão da determinação da matéria colectável, ou seja, consiste em saber se na aquisição por usucapião em causa nos presentes autos o imposto de selo deve incidir sobre o valor de todo o imóvel – partes rústica e urbana – ou se, ao invés, aquele apenas deverá incidir sobre o valor do prédio onde foi edificada a construção.

II. Por outras palavras, ainda, nos presentes autos importa determinar qual a realidade imobiliária que foi objecto de justificação: a existente à data da escritura de justificação ou a contemporânea do início da posse pelos usucapiantes.

III. Nesta matéria é entendimento da Administração Tributária (doravante designada AT) que será a realidade inscrita na matriz à data da justificação a relevante para efeitos de tributação.

Porquanto,

IV. Por força do disposto no art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12.11, foi alterado substancialmente o Código do Imposto de Selo (de 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.

V. As aquisições por usucapião – não obstante, em bom rigor, não serem transmissões, nem tão-pouco se poderem qualificar como gratuitas ou onerosas – são ficcionadas pelo legislador do CIS como se tratando de transmissões a título gratuito.

VI. Na verdade, estabelece o art.º 1.º, n.º 3, alínea a) do CIS 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” (sublinhados nossos).

VII. Constituindo o tributo encargo do adquirente dos bens, no caso o usucapiente/impugnante, nos termos do preceituado no art.º 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do CIS.

VIII. No que toca ao nascimento da obrigação tributária determina a alínea r) do art.º 5.º do CIS que “A obrigação tributária considera-se constituída nas aquisições por usucapião na data em que (...)”

for celebrada a escritura de justificação notarial" (sublinhados nossos).

IX. Ou seja, para efeitos de incidência do imposto de selo e determinação do nascimento da obrigação tributária o legislador estabeleceu que seria a data de celebração da escritura de justificação o momento elegível e não o termo inicial da posse ou o momento em que se completou o prazo de usucapião.

X. Por seu lado, o art.º 13.º, 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.

XI. 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.

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

XIII. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no art.º 30.º, 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".

XIV. Voltando ao caso *sub judicio*, é patente que – mesmo que se considere, como se deu como provado na douda sentença ora recorrida, que para o património dos ora impugnantes apenas se transmitiu o terreno e, ainda, que foram os impugnantes ora recorridos quem no mesmo edificou a habitação – o objecto da dita aquisição é a realidade imobiliária existente à data da celebração da escritura e não qualquer outra.

XV. Na verdade, os ora impugnantes – a ser aquela a factualidade – 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.º 216.º do Código Civil (CC), o que poderá originar o seu levantamento ou, eventualmente, a indemnização do possuidor, como decorre do disposto no art.º 1273.º do CC.

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

XVII. 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.

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

Contra-alegando, vieram os impugnantes pugnar pela manutenção da sentença recorrida.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – Mostra-se fixada a seguinte matéria de facto:**

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. 41 a 44 e aqui se dá por reproduzido.

b) Nessa escritura disseram os ora Impugnantes, através da sua procuradora, que são donos e legítimos possuidores do prédio misto composto por uma morada de casas para habitação de rés do chão e primeiro andar, com a área coberta de 150 metros quadrados e quintal junto, cultura arvense de regadio, com a área de 3046,80 metros quadrados, inscritos na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Amares, sob o artigo 358 urbano e rústico 543.

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 Maria Conceição Pinheiro e Armanda Pinheiro Marques, (...) 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 aqui se dão por reproduzidas.

f) Como consta das referidas demonstrações, foi considerado o valor tributável de 42.310,00 euros por liquidação, correspondente ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... do concelho de Amares sob o artigo 358.

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 judicial foi apresentada em 3 de Janeiro de 2008.

**III –** Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorridos contra a liquidação de imposto de selo efectuada pela AF relativo à transmissão gratuita a que se reporta a escritura de justificação referente ao prédio misto inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Amares, sob o artigo 358 urbano e rústico 543, na parte em que a AF considerou tributável o valor do prédio urbano. A questão objecto do presente recurso reconduz-se,

assim, como reconhece a recorrente FP à questão da determinação da matéria colectável, ou seja, consiste em saber se na aquisição por usucapião em causa nos presentes autos o imposto de selo deve incidir sobre o valor de todo o imóvel – partes rústica e urbana – ou se, ao invés, aquele apenas deverá incidir sobre o valor do prédio onde foi edificada a construção.

Revogado que foi, a partir de 1/1/2004, o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações pelo DL 287/2003, de 12/11, as transmissões gratuitas de imóveis passaram a ser reguladas pelo Código do Imposto de Selo, cujo artigo 1.º, no que aqui interessa, dispõe 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.

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, sendo sujeitos passivos do imposto neste caso os respectivos beneficiários [artigos 1.º, n.º 3, alínea a) e 2.º, n.º 2, alínea b) do CIS].

Constituindo o imposto encargo do adquirente dos bens, nos termos do preceituado no artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, alínea a) do mesmo CIS.

Por seu turno, no que toca ao nascimento da obrigação tributária, determina a alínea r) do artigo 5.º do CIS que esta se considera constituída nas aquisições por usucapião na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial.

Sendo que, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do CIS, 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.

Ora, de acordo com o probatório fixado, o que resulta é que no caso em apreço a AF tributou o prédio urbano integrado por edifício construído pelos impugnantes em terreno que estava na sua posse e que adquiriram por usucapião, considerando ter o mesmo sido-lhes transmitido, quando não foi isso



que sucedeu.

O que lhes foi efectivamente transmitido por usucapião foi, sim, um prédio rústico sobre o qual os mesmos edificaram aquele prédio urbano.

E, assim sendo, como se acentua no acórdão desta Secção de 21/10/09, no recurso 652/09, «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.

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 – cf., sobre o princípio da tipicidade em Direito Fiscal, Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 263 e ss. 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.<sup>a</sup> 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.».

Neste contexto, como vem entendendo a mais recente jurisprudência deste Tribunal (v., além do aresto citado, os acórdãos de 13/1/10, 20/1/10 e de 27/1/10, proferidos nos recursos n.ºs 1124/09, 773/09 e 922/09, respectivamente), o acto de aquisição por usucapião de imóvel objecto dessa aquisição é, de facto, incidente de tributação em imposto de selo, não o sendo, porém, já o acto de aquisição de benfeitorias entretanto realizadas no mesmo imóvel pelo sujeito beneficiário da usucapião.

E como só o prédio rústico foi, no caso em apreço, objecto de tal forma de aquisição, só o valor deste deve ser considerado na determinação do valor a atender para efeitos de imposto de selo.

A decisão recorrida que assim entendeu deve, por isso, ser confirmada.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, assim, a decisão recorrida.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. – António Calhau (relator) – Miranda de Pacheco – Pimenta do Vale.