

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0126/10
Data do Acórdão:	28-04-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	JORGE LINO
Descritores:	IMPUGNAÇÃO JUDICIAL IMPOSTO DE SELO USUCAPIÃO INCIDÊNCIA
Sumário:	I - Pelo <i>imposto do selo</i> tributam-se, <i>inter alia</i> , os actos de aquisição de imóveis incluindo o acto formal de aquisição por causa de <i>usucapião</i> . II - E, assim, o acto formal de «aquisição por <i>usucapião</i> » de um imóvel é <i>objecto de incidência de tributação em imposto de selo</i> , e não também o acto de aquisição de valores de obras ou <i>benfeitorias</i> realizadas pelo próprio usucapiente no imóvel usucapido.

Nº Convencional:	JSTA000P11732
Nº do Documento:	SA2201004280126
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A... E MULHER
Votação:	UNANIMIDADE

--	--

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

▼ Texto Integral

Texto Integral:	<p>1.1 A Fazenda Pública recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A... e mulher, B... contra as liquidações de imposto de selo nºs 418243 e 418257, no valor de 6.791,98 €, cada uma, praticadas na sequência de escritura de justificação judicial.</p> <p>1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.</p> <p>I. Por força do disposto no art. 7º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12.11, foi alterado substancialmente o Código do Imposto de Selo (de aqui em diante</p>
-----------------	---

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.

II. As aquisições por usucapião são ficcionadas pelo legislador do CIS como se tratando de *transmissões a título gratuito*, pois que o art. 1º, nº 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*”.

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

IV. No que toca ao nascimento da obrigação tributária determina a alínea r) do art. 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*”.

V. Por seu lado, o art. 13º, nº 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.

VI. 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.

VII. Para além dos normativos legais ínsitos no CIS acabados de referir importa, ainda, atentar que da concatenação dos arts. 92º do Código do Notariado (CN) e 117º-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.

VIII. Acrescendo, ainda, que nos termos do disposto no art. 30º, nº 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”.

IX. 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.

X. Na verdade, os ora impugnantes, como se deu como provado na douda 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. nº 3 do art. 216º do Código Civil (CC).

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

XII. Tendo na douda sentença ora recorrida se decidido de forma diversa é inevitável que se conclua que foram violados os arts. 1º, nº 3, alínea a), 5º, alínea r), 13º, nº 1 todos do CIS e, bem assim, a verba 1.2 da Tabela Geral do CIS.

XIII. 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 douda decisão recorrida e substituindo-se por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido – apresentando a seguinte fundamentação.

A questão objecto do presente recurso prende-se com a legalidade da liquidação de Imposto de Selo, nomeadamente saber se o Imposto de Selo deveria ter sido liquidado reportando-se ao valor do prédio rústico originariamente adquirido pelos recorrentes, ou ao valor que se encontrava inscrito na matriz à data da escritura de justificação notarial nos termos dos arts. 1º, nºs 1 e 3, 2º, nº 2, al. b), 3º, nºs 1 e 3 al.

b), 5º, al. r), e 13º, nº 1 do CIS.

Alega a entidade recorrente que para efeitos de determinação da matéria colectável e subsequente tributação será relevante a realidade inscrita na matriz à data da justificação.

A nosso ver carece de razão.

Como bem se sublinha na decisão recorrida previamente à questão do valor do imóvel (ou da determinação da matéria colectável) coloca-se logicamente a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável.

E aí, face à matéria de facto dada como provada, nomeadamente o que ficou consignado nas als. b) a e) do probatório (fls. 148 a 149), não poderá deixar de se chegar à conclusão que a Administração Fiscal considerou transmitido aos recorrentes um prédio urbano que não lhes foi transmitido.

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

Neste contexto, e como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.10.2009, recurso 652/09, in www.dgsi.pt, a actuação da Administração Fiscal ao determinar a matéria colectável considerando o valor que se encontrava inscrito na matriz à data da escritura de justificação notarial representaria a inclusão «no valor tributável em imposto de selo “valores” que nada têm a ver com o valor do acto ou do facto tributário previsto na lei: o acto da *«aquisição por usucapião»*».

É que, como se elucida no referido aresto «o objecto de incidência de tributação em imposto de selo é o acto de *«aquisição por usucapião»* do imóvel usucapido» e «não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel» – cf. também neste sentido, por mais recentes, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18.02.2010, recurso 805/09, e de 27.01.2010, recurso 922/09, in www.dgsi.pt.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se as liquidações impugnadas foram operadas exorbitando, ou não,

das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

a) No dia 26 de Outubro de 2004, foi celebrada no Cartório Notarial de Esposende, a escritura de justificação notarial cujo teor consta de fls. 93 a 96 dos presentes autos e que aqui se dá por reproduzido.

b) Nessa escritura pública declararam os ora Impugnantes que são donos do prédio urbano composto por casa de dois pavimentos e sótão, destinada a habitação e comércio, com a superfície de cento e noventa e três metros quadrados e logradouro com a área de duzentos e vinte metros quadrados, situado no lugar de ..., freguesia de Marinhas, concelho de Esposende, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1771.

c) O edifício referido na alínea anterior foi construído pelos impugnantes num prédio rústico que lhes foi doado verbalmente, por volta do ano de 1978, por C....

d) Em 27 de Agosto de 2007, 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. 97 e 98 dos presentes autos e aqui se dão por reproduzidas.

e) Como consta das referidas demonstrações, foi considerado o valor tributável de 78.520,00 euros por cada liquidação, correspondente ao prédio urbano referido na alínea b).

f) A data limite para o pagamento voluntário do imposto liquidado foi a de 30 de Novembro de 2007.

g) Em 31 de Março de 2008, os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra as ditas liquidações, a qual foi indeferida por decisão do Senhor Director de Finanças Adjunto, por delegação, em 16 de Março de 2009, cujo teor consta de fls. 56 a 58 e aqui se dá por reproduzido.

h) Essa decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada aos impugnantes em 31 de Março de 2009.

i) Em 15 de Abril de 2009, foi apresentada a petição inicial da presente impugnação judicial.

2.2 No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, aprovando os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), revogando os Códigos do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) e da Contribuição Autárquica (CCA), procedendo a várias alterações de diversa legislação tributária conexas com a reforma empreendida.

A partir da chamada “Reforma da Tributação do Património”, operada pelo citado Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o antigo imposto sobre sucessões e doações foi revogado, sendo que as transmissões gratuitas (doação e sucessão por morte) passaram a ser tributadas em sede do imposto do selo sobre transmissões gratuitas.

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 21-10-2009, e de 13-1-2010, proferidos nos recursos n.º 652/09, e n.º 1124/09.

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

Segundo pensamos, a razão de ser desta inclusão da aquisição por usucapião no conceito de transmissão gratuita de bens operada pelo legislador tributário em sede de imposto do selo, encontra-se, justamente, na necessidade de abranger no âmbito da tributação, situações que são de transmissão não formalizada de bens e em que, economicamente, ocorre uma transferência patrimonial.

Ora, isto permite concluir que 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.

(...)

Finalmente, refira-se que o facto de a norma do art. 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 art. 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. Na realidade, e como disso se dá conta a sentença recorrida, não está em causa 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 previamente a saber qual o valor a atender para efeitos de imposto de selo, e que, antes de todas, importa equacionar é a de saber qual o objecto de incidência do imposto de selo devido no caso: o acto formal de aquisição do prédio usucapido, ou também o acto formal de aquisição de valores de benfeitorias nesse prédio levadas a cabo pelos impugnantes, ora recorridos?

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

Com efeito, 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, assim, só depois de definido e identificado o objecto de incidência do imposto do respectivo imposto é que poderá saber-se se do valor do acto formal da aquisição deverá ser deduzido ou subtraído algum valor que, para efeitos de tributação em imposto de selo, aí possa estar indevidamente incluído. É que pode dar-se o caso, como é seguramente o presente, de, por via de indevida compreensão na norma de incidência, estarem incluídos no valor tributável em imposto de selo

“valores” que nada têm a ver com o valor do acto ou do facto tributário previsto na lei de tributação: o acto de aquisição formal de valores de obras ou de benfeitorias feitas pelo usucapiente no prédio adquirido por usucapião, e não simplesmente como deve ser, o valor apenas da «*aquisição por usucapião*» do prédio usucapido.

E, por isso, julgamos que a conclusão da recorrente Fazenda Pública, de que «é patente que o objecto da dita aquisição é a realidade imobiliária existente à data da celebração da escritura e não qualquer outra», deverá ser entendida *cum grano salis*, ou em termos hábeis.

Na verdade, na «*aquisição por usucapião*», o valor tributável em imposto de selo 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).

Mas, segundo a pertinente norma de incidência, evidentemente, só o valor patrimonial do prédio objecto de «*aquisição por usucapião*» é que faz parte do valor tributável em imposto de selo.

E, salvo o devido respeito, também nenhuma sustentação jurídica se vê para a conclusão da recorrente Fazenda Pública, de que não é «legalmente admissível que o valor das benfeitorias seja deduzido ao valor tributável para efeitos de tributação da aquisição por usucapião». Pelo contrário: a lei impõe que esse valor das benfeitorias deva ser arredado do valor tributável em imposto de selo, porque, segundo a norma de incidência, esse não é um valor de «*aquisição por usucapião*».

A sentença recorrida, porém – ao considerar, e bem, que o imposto do selo «só incide sobre o bem que, *ab initio*, não se encontrava no património do adquirente» – não deveria ter anulado inteiramente (mas só em parte) as liquidações impugnadas, com o que, de resto, estaria conforme ao próprio pedido inserto na petição inicial dos presentes autos de impugnação judicial.

Estamos deste modo a concluir, e em resposta à questão decidenda, que as liquidações impugnadas operaram exorbitando das normas de incidência objectiva do Código do Imposto do Selo – pelo que

devem ser anuladas na medida de tal exorbitância, confirmando-se em parte, e com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

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 formal 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 formal de aquisição por causa de *usucapião*.

E, assim, o acto formal de «*aquisição por usucapião*» de um imóvel é *objecto de incidência de tributação em imposto de selo*, e não também o acto de aquisição de valores de obras ou *benfeitorias* realizadas pelo próprio usucapiente no imóvel usucapido.

3. Termos em que se acorda conceder parcial provimento ao recurso, revogando-se em parte a sentença recorrida que, todavia, se mantém na dimensão em que anula as liquidações por tributarem valores relativos às aludidas benfeitorias. Custas pela recorrente Fazenda Pública, no grau do seu decaimento, também na instância, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 28 de Abril de 2010. – Jorge Lino (relator) -
Casimiro Gonçalves - Dulce Neto.