

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS)
Artigo: 1.º, n.º 3 e 13.º, n.º 1 e 4 do CIS e Verbas 1.1 e 1.2 da TGIS
Assunto: Doação do direito de superfície
Processo: 2021000045 - IV n.º 19759 com despacho concordante de 2021.07.15, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
Conteúdo: **PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT) foi apresentado pedido de informação vinculativa sobre o enquadramento fiscal de uma doação do direito de superfície de vários imóveis.

FACTOS

1.º Estão registados na Conservatória do Registo Predial do ..., em nome de ..., ora requerente, dois prédios rústicos com parte urbana, sitos no lugar de ..., União de freguesias de ... e concelho do ..., inscritos nas respetivas matrizes, a saber:

- Prédio rústico com parte urbana denominado "...", com área de 25.394 m², composto por terra de cultura arvenses e três urbanos [a parte rústica inscrita sob o artigo rrr1, da secção "1F", com o valor patrimonial tributário inicial (1977) de € 95,40, e as urbanas sob os artigos U-aa (área total do terreno: 169,4 m²), U-ab (área total do terreno: 113 m²) e U-ac (área total do terreno: 46 m²), com os valores patrimoniais tributários, respetivamente de € 23.556,62, € 19.409,30 e € 6.384,35].

- Prédio rústico com parte urbana denominado "...", com área de 19.503 m², composto por terra de cultura arvenses e dois urbanos [a parte rústica inscrita sob o artigo rrr2, da secção "1F", com o valor patrimonial tributário inicial (1977) de € 71,00, e as urbanas sob os artigos U-ad (área total do terreno: 139 m²) e U-ae (área total do terreno: 423,37 m²), com os valores patrimoniais tributários, respetivamente de € 27.544,31 e € 47.975,70].

2.º Sobre os referidos prédios foram, por escritura pública de ...-...-..., constituídos e doados os seguintes direitos de superfície:

I - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra A, com a área total de 2.139 m², na qual se incluem os artigos urbanos U-aa e U-ac.

II - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra B, com a área total de 5.352 m².

III - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra C, com a área total de 17.903 m², na qual se inclui o artigo urbano U-ab.

IV - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra A, com a área total de 5.019 m², na qual se inclui o artigo urbano

U-ae.

V - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra B, com a área total de 4.232 m², na qual se inclui o artigo urbano U-ad.

VI - Direito de superfície perpétuo sobre uma parcela de terreno, identificada pela letra C, com a área total de 10.252 m².

3.º Os direitos de superfície, identificados em I e IV, foram doados a MMM, casado em regime de comunhão geral com III.

4.º Os direitos de superfície, identificados em II e V, foram doados a AAA, casado em regime de comunhão geral com PPP.

5.º Os direitos de superfície, identificados em III e VI, foram doados a JJJ, divorciado.

6.º Pretendem agora os titulares do direito de superfície doarem o mencionado direito à mãe/sogra, ora requerente, ..., de ... anos, detentora do direito de propriedade do solo, dos prédios identificados no ponto 1.º.

7.º A requerente solicita, nos termos do n.º 1 do artigo 68.º da LGT, informação sobre o apuramento do valor tributável, a taxa de imposto aplicável quanto às verbas 1.1 e 1.2 da TGIS, para a doação referida.

ANÁLISE DO PEDIDO

8.º Estabelece o n.º 1 do art.º 1.º do CIS que *"o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens"*.

9.º Dizendo, logo de seguida, na al. a) do n.º 3 da mesma norma que o *"Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião"* são considerados transmissões gratuitas, para efeitos da verba 1.2 da TGIS.

10.º Assim, para efeitos de Imposto do Selo, a tributação da aquisição do direito de superfície por doação encontra-se prevista nas verbas 1.1 e 1.2 da TGIS:

- Verba 1.1 – Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos.

- Verba 1.2 – Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a acrescer, sendo caso disso, à da verba 1.1.

11.º O art.º 3.º, depois de no n.º 1 dispor que *"o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1.º"*, refere na al. a) do n.º 3 que *"para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico, nas transmissões por morte, a herança e os legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, os adquirentes dos bens"*.

VALOR TRIBUTÁVEL DOS IMÓVEIS NAS TRANSMISSÕES GRATUITAS

12.º Nos termos do n.º 1 do art.º 13.º do CIS o valor tributável dos bens imóveis, nas transmissões gratuitas, corresponderá ao valor patrimonial tributável constante da respetiva matriz predial, determinado pelas regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

13.º Estabelece o n.º 4 que *"Na determinação dos valores patrimoniais de bens imóveis ou de figuras parcelares do direito de propriedade, observam-se as regras prevista no CIMT para as transmissões onerosas"*.

14.º O art.º 13.º do CIMT diz que *"São ainda aplicáveis à determinação do valor tributável do IMT, as regras constantes das alíneas seguintes:*

(...)

f) O valor patrimonial tributário do direito de propriedade do solo, quando o direito de superfície for perpétuo, será o correspondente a 20% do valor do terreno;

g) O valor patrimonial tributário do direito de superfície perpétuo será igual ao valor da propriedade plena do imóvel, deduzido o valor da propriedade do solo, calculado nos termos da alínea anterior;

(...)

j) O valor do terreno de prédio rústico sujeito a direito de superfície será o correspondente a 20% do valor patrimonial tributário."

15.º É ainda de ter em conta, a atualização do valor patrimonial dos prédios rústicos para cálculo do imposto, ao abrigo do disposto do n.º 1, al. c) e do n.º 2, al. c) do art.º 27 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que prevê:

1 - (...)

c) O imposto relativo a prédios rústicos é liquidado sobre o valor patrimonial tributário inscrito na matriz à data da liquidação, atualizado com base em factores de correcção monetária cujo limite não poderá exceder 44,21, a fixar em função do ano da última avaliação geral ou cadastral, a publicar em portaria do Ministro das Finanças, ou pelo valor constante do acto ou do contrato, consoante o que for maior. (cfr. Portaria n.º 1337/2003 de 05-12)

2 - O imposto de selo é liquidado, sem prejuízo das regras especiais previstas no respectivo Código, nos seguintes termos:

a) (...)

b) (...)

c) No caso dos prédios rústicos, com base no valor patrimonial tributário atualizado pela forma prevista na alínea c) do n.º 1.

VALOR DO DIREITO DE SUPERFÍCIE

16.º Voltando ao caso concreto, procedemos ao cálculo do valor do direito de superfície em apreço, nos termos do art.º 13.º do CIMT, por força do n.º 4 do art.º 13.º do CIS:

17.º Artigo cadastral rrr1, da secção "1F", com a área de 25.394 m².

VPT inicial 95,40€x15,06 (1977) = VPT €1.436,72 (atualizado pela Portaria n.º

1337/2003, por força da al. c) do n.º 2 do art.º 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11)

$€1.436,72 \times 80\% = €1.149,38$ Valor do direito de superfície, calculado nos termos da al. j) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS.

Artigo cadastral rrr2, da secção "1F", com área de 19.503 m2.

VPT inicial $71,00€ \times 15,06$ (1977) = VPT €1.069,26 (atualizado pela Portaria n.º 1337/2003, por força da al. c) do n.º 2 do art.º 27.º do DL n.º 287/2003, de 12-11)

$€1.069,26 \times 80\% = €855,41$ Valor do direito de superfície, calculado nos termos da al. j) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS

Total da área: 44.897 m2. Valor total do direito de superfície: €2.004,79

18.º Artigo U-aa, cujo valor patrimonial tributário é de € 23.556,62.

Valor do direito de superfície atribuído a cada cônjuge = $(€ 23.556,62 * 80\%):2 = € 9.422,65$ (cf. als. f) e g) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS).

19.º Artigo U-ab, cujo valor patrimonial tributário é de € 19.409,30.

Valor do direito de superfície = $€ 19.409,30 * 80\% = € 15.527,44$ (cf. als. f) e g) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS)

20.º Artigo U-ac, cujo valor patrimonial tributário é de € 6.384,35.

Valor do direito de superfície atribuído a cada cônjuge = $(€ 6.384,35 * 80\%):2 = € 2.553,74$ (cf. als. f) e g) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS).

21.º Artigo U-ad, cujo valor patrimonial tributário é de € 27.544,31.

Valor do direito de superfície atribuído a cada cônjuge = $(€ 27.544,31 * 80\%):2 = € 11.017,72$ (cf. als. f) e g) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS).

22.º Artigo U-ae, cujo valor patrimonial tributário é de € 47.975,70.

Valor do direito de superfície atribuído a cada cônjuge = $(€ 47.975,70 * 80\%):2 = € 19.190,28$ (cf. als. f) e g) do art.º 13.º do CIMT, conjugado com o n.º 4 do art.º 13.º do CIS).

23.º Cabe-nos agora identificar os detentores do direito de superfície, que pretendem doar à requerente, e apurar o valor desse direito na esfera de cada um deles.

24.º Contudo, como questão prévia, visto que o direito de superfície dos prédios rústicos não se encontra atribuído por inteiro a um só detentor, torna-se necessário encontrar a percentagem que cada um detém desse direito, de acordo com a área que lhe foi atribuída na escritura de constituição do direito de superfície em causa, a saber:

Artigo cadastral rrr1, da secção "1F"

Total da área: 25.394 m2

Valor do direito de superfície: €1.149,38

Artigo cadastral rrr2, da secção "1F"

Total da área: 19.503 m2
855,41

Valor do direito de superfície: €

Área rústica, indicada em I e IV, cujo o direito de superfície foi doado a MMM e esposa III:

Art.º rrr1, da secção "1F": 2139 m2 (8,423% de área)

€ 1.149,38 * 8,423% = €96,82 (valor do direito de superfície)

€96,82/2= € 48,41 (valor atribuído a cada cônjuge)

Art.º rrr2, da secção "1F": 5019 m2 (25,735% de área)

€ 855,41 * 25,735% = €220,14 (valor do direito de superfície)

€220,14/2= € 110,07 (valor atribuído a cada cônjuge)

Área rústica, indicada em II e V, cujo o direito de superfície foi doado a AAA e esposa PPP:

Art.º rrr1, da secção "1F": 5352 m2 (21,076% de área)

€ 1.149,38 * 21,076% = €242,24 (valor do direito de superfície)

€242,24/2 = € 121,12 (valor atribuído a cada um)

Art.º rrr2, da secção "1F": 4232 m2 (21,699% de área)

€ 855,41 * 21,699% = €185,62 (valor do direito de superfície)

€185,62/2= € 92,81 (valor atribuído a cada cônjuge)

Área rústica, indicada em III e VI, cujo o direito de superfície foi doado a JJJ:

Art.º rrr1, da secção "1F": 17903 m2 (70,501% de área)

€ 1.149,38 * 70,501% = €810,32 (valor do direito de superfície)

Art.º rrr2, da secção "1F": 10252 m2 (52,566% de área)

€ 855,41 * 52,566% = €449,66 (valor do direito de superfície)

25.º O direito de superfície, face ao regime de casamento dos doadores, é considerado um bem comum (cfr. art.º 1732.º e ss do C. Civil).

26.º Assim, o valor do direito de superfície dos prédios ou partes dos prédios, quer rústicos quer urbanos, aqui em causa é atribuído da forma que se segue a:

MMM:

€ 48,41 (R-rrr1-1F) + € 110,07 (R-rrr2-1F) + € 9.422,65 (U-aa) + € 2.553,74 (U-ac) + € 19.190,28 (U-ae) = € 31.325,15

E esposa III:

€ 48,41 (R-rrr1-1F) + € 110,07 (R-rrr2-1F) + € 9.422,65 (U-aa) + € 2.553,74 (U-ac) + € 19.190,28 (U-ae) = € 31.325,15

AAA:

€ 121,12 (R-rrr1-1F) + € 92,81 (R-rrr2-1F) + € 11.017,72 (U-ad) = € 11.231,65

E esposa PPP:

€ 121,12 (R-rrr1-1F) + € 92,81 (R-rrr2-1F) + € 11.017,72 (U-ad) = € 11.231,65

JJJ:

€ 810,32 (R-rrr1-1F) + € 449,66 (R-rrr2-1F) + € 15.527,44 (U-ab) = € 16.787,42

TAXAS APLICÁVEIS

27.º Os valores apurados, nos termos das mencionadas Verbas 1.1 e 1.2. são taxados:

- a "1.1 - *Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção por mútuo consenso, dos respetivos contratos - sobre o valor, 0,8%*";
- a "1.2. - *Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a acrescer, sendo caso disso, à da verba 1.1. - sobre o valor, 10%*".

CONCLUSÃO

Face ao exposto, sendo a requerente titular do interesse económico (donatária), nos termos do nº 1 do art.º 3.º do CIS, na transmissão do direito de superfície em apreço, cabe-lhe o pagamento do imposto do selo que é devido nos termos que se seguem:

- Quanto à Verba 1.1 da TGIS, a doação do direito de superfície, está sujeita a Imposto do Selo, à taxa de 0,8%, sobre o valor total do direito de superfície que é de € 101.901,02.
- Quanto à Verba 1.2 da TGIS, sendo a requerente beneficiária da doação do direito de superfície que os seus filhos MMM, AAA e JJJ pretendem fazer a seu favor, beneficia ela nesta parte da isenção subjetiva [de tal imposto] prevista na al. e) do art.º 6º do CIS; relativamente à parte da doação do direito de superfície que as suas noras III e PPP pretendem fazer a seu favor está sujeita a Imposto do Selo, à taxa de 10%, sobre o valor de € 31.325,15 e € 11.231,65, respetivamente (sendo, contudo, de referir que estes valores tributáveis são dados no pressuposto que as partes não vão atribuir, na escritura, valores declarados ao direito de superfície superiores ao VPT)