

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Artigo/Verba:	Art.10º - Mais-valias
Assunto:	Aquisição de imóvel rústico antes de 01-01-1989 e alienação como terreno de construção após 01-01-1989 - Não exclusão de tributação
Processo:	22122, com despacho de 2023-12-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto ao enquadramento jurídico-tributário da alienação de um terreno para construção que proveio de um prédio rústico adquirido gratuitamente antes da entrada em vigor do Código do IRS.

Estudado o assunto, presta-se a seguinte informação:

DESCRIÇÃO DOS FACTOS:

1 - Através de pedido de informação vinculativa apresentado em xx-08-2016 o requerente solicitou o enquadramento fiscal relacionado com a tributação em IRS (Categoria G) da eventual venda de um terreno para construção que proveio de um prédio rústico adquirido gratuitamente em 1986.

2 - A Direção de Serviços de IRS, em xx-11-2016, prestou a seguinte informação vinculativa:

"Os rendimentos obtidos com a alienação onerosa de imóveis encontram-se sujeitos a tributação em sede de IRS, salvo se aos mesmos for aplicável a exclusão tributária prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que estabelece encontrarem-se excluídos de tributação, no âmbito das mais-valias, os ganhos obtidos com a alienação de imóveis rústicos e urbanos (com a exceção de terrenos para construção), adquiridos antes de 1989-01-01.

No caso, e pese embora o prédio tenha sido adquirido como rústico anteriormente a 1989, certo é que, quando da ocorrência da alienação, o mesmo é um terreno para construção, pelo que, uma vez que os ganhos resultantes da alienação de terrenos para construção já eram tributados no domínio do Código do Imposto de Mais-Valias, a não se verificar a ocorrência de uma operação de loteamento, ficarão os mesmos sujeitos a tributação em sede de IRS, na categoria G do CIRS.

Salienta-se que, aquando da alienação e para efeitos declarativos, nos termos do artigo 45.º do CIRS, o valor de aquisição a fazer constar no anexo G, será o que se mostrar proporcionalmente imputado à área agora destacada e alienada, considerando para o cálculo o valor de aquisição do prédio rústico originário."

3 - Atendendo a que, nos termos do n.º 15 do artigo 68.º da LGT, as informações vinculativas caducam em caso de alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentaram e, em qualquer caso, no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação, e tendo decorrido mais de quatro anos, o requerente vem solicitar nova informação vinculativa, acrescentando os seguintes factos:

- O referido prédio rústico passou somente a terreno para construção pelo facto de o requerente ter solicitado junto da Câmara Municipal um pedido de informação prévia;
- Após esse pedido o prédio foi inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo 3xxx, não tendo sofrido qualquer alteração, mantendo-se, exatamente, no mesmo estado em que foi adquirido;
- O prédio foi alienado em xx-06-2021, pelo valor de 65.000,00 , após a escritura de divisão de coisa comum celebrada com sua irmã que era proprietária de ½ do referido prédio, sendo que o requerente era, igualmente, proprietário de ½ do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo 4xxx.

4 - O requerente entende que a alienação do referido prédio não se encontra sujeita a tributação, uma vez que beneficia da exclusão tributária prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Em abono deste entendimento, o requerente menciona vários acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo. Em todos os citados acórdãos é propugnado o entendimento de que o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, deve ser interpretado no sentido de que não são tributados, em sede de IRS, os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código.

5 - Face aos motivos expostos, entende o requerente que a alienação do referido prédio deverá beneficiar da exclusão tributária prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, devendo, para o efeito ser apresentado o anexo G1.

6 - Contudo, caso o entendimento da administração tributária seja em sentido contrário, o requerente, tendo em vista o correto preenchimento do anexo G da declaração de IRS, solicita a seguinte informação:

Qual o ano, mês e valor de aquisição a inscrever no campo 4001, do quadro 4 do anexo G;

Qual a identificação do prédio a inscrever no campo da identificação matricial dos bens alienados e no campo 4001 (dados identificativos respeitantes ao prédio rústico ou ao prédio urbano).

ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO:

7 - Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRS, as mais-valias, tal como definidas no artigo 10.º, constituem incrementos patrimoniais (rendimentos da categoria G), desde que não sejam considerados rendimentos de outras categorias.

8 - Por sua vez, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

9 - O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS, veio estabelecer um regime transitório no âmbito da Categoria G.

- Segundo este regime, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor do Código do IRS, ou seja, 01 de janeiro de 1989.

- Ora, de acordo com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965, o imposto de mais-valias incidia, entre outros, sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terrenos para construção.

- Deste modo, os ganhos da categoria G que resultem da alienação onerosa deste tipo de bens (terrenos para construção) ficam sujeitos a IRS, se os mesmos tiverem sido adquiridos após a data do diploma que aprovou o Código do Imposto de Mais-Valias.

10 - No caso em apreço verifica-se, de acordo com os documentos constantes do processo que, por escritura de doação, outorgada em xx-06-1986, o requerente e a sua irmã receberam por doação e, por conta da quota disponível, a sua propriedade de determinados prédios rústicos e que, por escritura pública de xx-08-1988, os usufrutuários renunciaram ao usufruto, atribuindo-lhe o valor de 600.000\$00 (2.992,79) tendo, nesta data, os donatários adquirido a propriedade plena dos bens.

11 - O requerente e a sua irmã, sendo proprietários dos dois imóveis (terrenos para construção), em comum e em partes iguais, procederam à respetiva divisão, através de escritura de divisão de coisa comum, realizada em xx-05-2021, tendo sido adjudicado ao requerente o artigo 3xxx e à irmã o artigo 4xxx. Salienta-se que, na referida escritura, não existiu qualquer excesso/tornas, tendo sido adjudicado a cada um dos comproprietários a quota parte que lhes cabia no património detido em compropriedade dos imóveis em causa.

12 - Tem sido entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira que o referido regime transitório, previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, não se aplica, mesmo que os bens tenham sido adquiridos como rústicos (antes de 1989), se à data da alienação forem considerados terrenos para construção.

12.1 - De facto, atendendo ao sentido desta norma considera-se que o facto tributário produz-se com a alienação dos bens e é o negócio jurídico que a consuma e na data em que ela ocorre que determina a natureza do ganho obtido e da lei aplicável. Sendo o bem que está a ser alienado um terreno para construção na data da alienação, a natureza do ganho obtido é a que corresponda à natureza desse bem. A determinação do tipo de ganho só pode ter como referência o tipo de bem alienado e, naturalmente, a data da alienação. Não se afigura metodologicamente adequada a asserção de que quando alienamos um terreno para construção, a mais-valia daí resultante não resulta da alienação de um terreno para construção, pelo facto de ele ter tido a natureza de terreno rústico no dia 01-01-1989.

12.2 - Resultando a mais-valia da alienação de um terreno para construção e, estando em vigor o Código do IRS que prevê a sua sujeição ao imposto, não existe a alegada retroatividade com a sua sujeição ao imposto, mesmo nos casos em que o imóvel tenha sido adquirido em data anterior a 01-01-1989. Esta conclusão resulta, necessariamente, de o facto estar ancorado legalmente no ato de alienação, não relevando na sua conformação jurídica quaisquer factos ocorridos anteriormente, nomeadamente a sua aquisição ou valorização.

12.3 - Ora, se o Código do IRS passa a sujeitar a imposto todas as mais-valias imobiliárias, incluindo as que resultam da alienação de terrenos para construção, então existe uma continuidade de tributação deste tipo de ganhos, pelo que, se eles já estavam sujeitos a Imposto de Mais Valias (IMV), não haverá qualquer violação de expectativas dos agentes económicos com a manutenção da sua sujeição ao IRS.

12.4 - Os alienantes de qualquer tipo de terrenos ou outros prédios, na vigência do IMV, estavam conscientes, ou poderiam estar, de que a sua alienação como terrenos para

construção poderia ser sujeita a imposto, independentemente da data em que ela ocorresse. Era assim já na vigência do Código do IMV e assim continuou a ser no Código do IRS, pelo que não existe qualquer quebra de confiança ou alteração de regime, no que respeita à sujeição dos ganhos da alienação de terrenos para construção. Esse conhecimento incluía as situações de prédios adquiridos como rústicos ou da classe "outros" e que vieram a ser alienados como terrenos para construção mais tarde.

E, a entrada em vigor do Código do IRS ao manter a tributação desse tipo de ganhos não frustra expectativas dos agentes económicos.

12.5 - Já relativamente aos tipos de ganhos correspondentes a mais-valias imobiliárias que não eram sujeitas a IMV, o legislador do IRS teve o cuidado de proteger as expectativas dos agentes, estabelecendo que essas mais-valias só seriam sujeitas a imposto se os respetivos titulares os tiverem adquiridos depois da entrada em vigor do respetivo Código.

12.6 - Conclui-se, desta forma, que não viola o princípio da não retroatividade da lei fiscal a sujeição ao IRS das mais-valias da alienação de terrenos para construção, mesmo que fossem ainda classificados como rústicos na data da entrada em vigor do Código do IRS, desde que, essa mesma mais-valia fosse sujeita ao IMV caso ele estivesse vigente na data da alienação.

13 - Em termos declarativos, a identificação matricial do imóvel a indicar no anexo G é o artigo urbano n.º 3xxx, devendo ser considerados dois momentos relativos à aquisição do imóvel: i) data da escritura de doação da nua propriedade (1986); ii) data da escritura de renúncia ao usufruto por parte dos doadores (1988), sendo os respetivos valores calculados de acordo com as regras constantes da alínea a) do artigo 13.º do Código do IMT, nos termos da qual o valor da propriedade separada do usufruto obtém-se deduzindo ao valor da propriedade plena as percentagens aí estabelecidas, de acordo com a idade da pessoa de cuja vida dependa a duração do direito, no caso, do doador/doadores.