

**Ordenamento do Território,
Urbanismo e Cidades.
Que Rumor?**

Ordenamento do Território, Urbanismo e Cidades. Que Rumor?

2017 • Volume II

Fernanda Paula Oliveira
Coordenação

**ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO,
URBANISMO E CIDADES.
QUE RUMO?**

COORDENAÇÃO

Fernanda Paula Oliveira

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, nºs 76-80

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

DESIGN DE CAPA

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

João Jegundo

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

Novembro, 2017

DEPÓSITO LEGAL

Os dados e as opiniões inseridos na presente publicação são da exclusiva responsabilidade do(s) seu(s) autor(es).

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infrator.



GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO, URBANISMO
E CIDADES, QUE RUMO?

Ordenamento do território, urbanismo e
cidades, que rumo? / coord. Fernanda Paula
Oliveira. – 2 v. - (Obras colectivas)

2º v. - p. - ISBN 978-972-40-7054-4

I - OLIVEIRA, Fernanda Paula, 1967-

CDU 349

NOTA DA COORDENADORA

Em Portugal os domínios do ordenamento do território e do urbanismo foram objeto, nos últimos dois anos, de uma ampla alteração legislativa, que se iniciou com a publicação da Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo (Lei nº 31/2014, de 30 de maio) e se estendeu pela revisão e alteração de outros regimes conexos.

Acresce o relevo que vem assumindo:

- o conceito, decorrente da Agenda Urbana para a União Europeia, de *desenvolvimento urbano sustentável*, que afirma a dimensão estruturante das cidades na promoção da competitividade, sustentabilidade e coesão nacional;
- os processos de reabilitação urbana (integrada ou pontual), que racionalizam recursos e evitam intervenções dispersas e consumidoras do território e dos recursos.

Todos estes factos exigem, por um lado, uma avaliação do que foram as políticas de ordenamento do território, do urbanismo e das cidades nos últimos anos em Portugal e, por outro lado, uma reflexão sobre o seu futuro.

Tendo por base este enquadramento, considereei oportuno juntar numa mesma publicação um conjunto de textos que reflitam, quer de uma perspetiva teórica quer prática, a situação atual das políticas (e práticas) de ordenamento do território, de urbanismo e das cidades com vista à identificação dos seus rumos futuros.

Neste contexto enviei um convite a um conjunto de pessoas que quer na academia quer na prática têm refletido sobre estas temáticas. O presente livro condensa o conjunto de reflexões resultantes desse convite, que se apresentam como atuais e relevantes para perceber o rumo que as políticas de ordenamento do território, do urbanismo e das cidades em Portugal têm vindo a tomar.

Coimbra, maio de 2017

FERNANDA PAULA OLIVEIRA

Mais-Valias Imobiliárias

“O IRS e a insustentável leveza do IRC”

CARLA CRISTINA SOARES*

“A coisa mais difícil de compreender no mundo é o imposto profissional”

ALBERT EINSTEIN

Sumário: 1. Conceito de mais-valia predial 2. As mais-valias prediais na categoria B 3. As mais-valias prediais na categoria G 3.1. Factos tributados 3.2. Momento da tributação, da realização e da aquisição 3.3. Exclusões de incidência 3.3.1. Regime transitório 3.3.2. Reinvestimento 3.4. Determinação da matéria coletável 3.4.1. Valor de aquisição 3.4.1.1. Valor de aquisição gratuita 3.4.1.2. Valor de aquisição onerosa 3.4.2. Correção monetária 3.4.2. Valor de realização 3.4.3. Despesas 3.5. Determinação da matéria coletável 3.6. Benefícios fiscais 4. Conclusões 5. Quadros e fórmulas

1. Conceito de mais-valia predial

O conceito de mais-valia não resulta entre nós de nenhuma definição legal expressa e abrangente, tal como acontece na generalidade dos ordenamentos jurídicos,¹ assim como não existe no *Código do Imposto sobre o Rendimento*

* Notária

¹ Por todos, cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Ainda Sobre o Conceito de Mais-Valias*, “Revista Fisco”, nº 20, 1994, pág. 4.

das Pessoas Singulares (CIRS)² uma definição geral de rendimento para efeitos fiscais,³ mas tão só definições analíticas referentes às várias categorias de rendimento; contudo, o preâmbulo do CIRS aponta para o conceito de *rendimento- acréscimo*, na linha de evolução dos modernos sistemas de tributação do rendimento, razão pela qual o Imposto sobre o *Rendimento das Pessoas Singulares* (IRS) tributa todo o rendimento, seja ele proveniente, ou não, de uma atividade produtiva, desde que revelador de capacidade contributiva, por contraposição à noção de rendimento-produto.⁴

As mais-valias:

a) Resultam de um acréscimo patrimonial inesperado ou fortuito,⁵

² Aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989.

³ Cfr. José Guilherme Xavier de Basto, *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pág. 39.

⁴ A noção de *rendimento* para efeitos fiscais destina-se sempre a mensurar a *capacidade contributiva*; porém, a primeira noção de rendimento, a de *rendimento-produto*, importava para os impostos a noção de rendimento para fins económicos, encarado como o somatório do acréscimo patrimonial líquido resultante da remuneração de um esforço produtivo, como o trabalho, a aplicação de capitais ou a assunção de riscos, ou seja, em geral, da remuneração dos diferentes fatores de produção – salários, juros, lucros e rendas (*teoria da fonte*); evoluiu-se depois para uma noção mais lata de rendimento, a do *rendimento como acréscimo* patrimonial líquido, independentemente de provir ou não de uma atividade produtora (*teoria do acréscimo patrimonial*).

Esta noção mais ampla, de rendimento-acréscimo, decorre do princípio fixado no artº 104º da Constituição da República Portuguesa, de que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e tem, portanto, por pressuposto, a capacidade contributiva, de certa forma refletido no disposto no nº 2 do artº 5º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro; segundo a explicação contida no Relatório do CIRS, a opção do legislador de 1989 pelo rendimento- acréscimo ficou a dever-se às exigências constitucionais decorrentes do princípio da capacidade contributiva e, acrescentamos com Casalta Nabais, in *Tributação e Urbanismo no Direito Europeu*, “Revista Cedoua”, nº 13, Ano VII, pág. 17 e nota de rodapé 26, ao “próprio recorte constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal (artº 104º nº 1)” da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁵ Na terminologia do nº 5 do Relatório do CIRS “acréscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço e pelos acasos da sorte”, citado por José Casalta Nabais, *Tributação e Urbanismo...*, ob. cit., pág. 16 ou, no dizer dos ingleses, “*ganhos trazidos pelo vento*”. Esse acréscimo surge, assim, sem que se verifique qualquer participação do titular do direito alienado na criação do mesmo: na verdade, o aumento do valor dos ativos mediante participação do seu titular no processo produtivo não se enquadra da noção da categoria específica de mais-valias do CIRS (a categoria G), já que esta é configurada na lei como uma *categoria residual*, o que tendencialmente tem por objetivo que todo o rendimento seja tributado, pese embora certas

- b) Do valor de ativos que já existem no património do sujeito passivo,⁶
- c) Sendo tributáveis na condição de o sujeito passivo alienar o seu direito,⁷
- d) E contabilizadas com base no cálculo da diferença positiva⁸ entre o valor desse direito no momento da sua aquisição (*valor de aquisição*) e o valor do mesmo no momento da sua alienação (*valor de realização*).

Nas palavras de J. L. Saldanha Sanches “mais-valia corresponde a um ganho, ou seja, a uma diferença positiva entre dois valores, o de aquisição e o de realização (normalmente, a alienação), sendo oposto ao conceito de

situações – como a venda de obras de arte fora do exercício de uma atividade empresarial – não estejam sujeitas a IRS.

Entre a aquisição e a alienação não existe, portanto, uma relação causal: o ganho é esporádico, inesperado, e resulta da valorização do bem sem uma intervenção do seu titular. O aumento de valor de bens que foram adquiridos, produzidos, conservados ou valorizados com o intuito de revenda (*stock*) não produz mais-valias, antes rendimentos de valor acrescentado, que se inserem no conceito de rendimento-produto.

No entanto, também no âmbito de uma atividade empresarial ou profissional podem surgir mais-valias se a alienação disser respeito a bens do ativo imobilizado, as quais são calculadas com base em regras diferentes e menos favoráveis do que as previstas para a categoria G.

Porém, embora por princípio as mais-valias tributadas em sede de categoria G pressuponham que não exista participação do titular do direito no aumento de valor que as origina, a previsão no CIRS de mais-valias especulativas, como as resultantes da venda de ações, permite questionar se às mais-valias nunca subjaz uma atividade causal. Sobre este particular cfr. J. L. Saldanha Sanches, *O Conceito de Mais-Valia Depois da Reforma*, Revista Fisco nº 20-21, 1990, pág. 64.

⁶ Assim, embora das aquisições a título gratuito (vg. por herança, doação ou usucapião) resultem acréscimos patrimoniais, elas são tributadas entre nós em sede de Imposto do Selo (anteriormente em sede de Imposto sobre as Sucessões e Doações) e não de IRS, ou seja, não geram mais-valias tributáveis em sede de IRS porque não se trata de acréscimos de ativos que já existissem no património do sujeito passivo. Relativamente a tais aquisições o rendimento não é englobado. No entanto, o valor fiscal dos imóveis aquando da aquisição a título gratuito é relevante para efeitos de determinação do valor de aquisição dos mesmos para o confrontar com o valor de realização ou de venda para efeitos de apuramento de mais-valias.

⁷ Não são tributadas as *mais-valias latentes* (não realizadas), de acordo com o chamado *princípio da realização*. Este princípio destina-se a tornar operacional a tributação e a evitar uma tributação de mais-valias que ainda não se repercutiram de forma efetiva na capacidade contributiva do sujeito passivo e, portanto, na sua disponibilidade financeira; por esta mesma razão, quando a alienação ocorre origina uma grande concentração de rendimentos no ano em que se verifica aquela alienação que é condição da tributação (*ano da realização*).

⁸ Ou negativa: são as chamadas *menos-valias*.

menos-valia, ou seja, os casos de alienação de um bem por um valor inferior ao valor de aquisição.”⁹

Para este autor as mais-valias “(...) constituem uma das cédulas mais problemáticas do IRS, pelos problemas de delimitação que levantam (...)”; contrariamente ao que se passa com os rendimentos do trabalho ou de capital, temos aqui “(...) um regime casuístico e sem um princípio ordenador”.

Também Glória Teixeira refere que “(...) a história da tributação das mais-valias no sistema fiscal Português está longe de ser pacífica e resulta mais de ‘lutas ideológicas ou de conveniência’ do que propriamente de uma aplicação técnica e objetiva de um determinado sistema fiscal que tem de ser visto de um ponto de vista integrado e coerente (...)”.¹⁰

As mais-valias podem ser tributadas:

1. Relativamente às *empresas*:

1.1. No tocante às sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) – cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC e alínea h) do n.º 1 do art.º 20.º -, a 100%, ou

1.2. No tocante às pessoas singulares, em sede de IRS, na categoria B, se o imóvel alienado estiver afeto ao exercício de uma atividade comercial ou empresarial, a 95%.

2. Relativamente a *entidades que não sejam empresas*, a 50%:

2.1. Quanto a *pessoas coletivas que não sejam empresas*, ou seja, quando não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza industrial, comercial ou agrícola, incidindo nesse caso o IRS sobre a soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias, determinados nos termos do CIRS (cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC), ou seja, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 43.º do CIRS ou

2.2. Quanto a *pessoas singulares*, em sede de IRS, categoria G, se a alienação não estiver integrada numa atividade comercial ou empresarial.

Se o regime aplicável às mais-valias em sede de IRC é idêntico ao aplicável às mais-valias empresariais em sede de IRS, categoria B, as taxas neste

⁹ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Ed., 3ª Ed., 2007, pág. 315.

¹⁰ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 4ª Ed., 2016, pág. 91.

último caso podem ser muito mais elevadas,¹¹ já as mais-valias tributadas na categoria G estão sujeitas a um regime muito mais favorável, de tributação apenas quanto a metade da mais-valia ocorrida, como adiante igualmente analisaremos.¹²

¹¹ Segundo Casalta Nabais, a tributação das empresas individuais ou singulares em IRS não constitui uma exigência constitucional, defendendo até que esta pode revelar-se inconstitucional em alguma das suas concretizações, já que pode conduzir a um tratamento discriminatório do rendimento empresarial dos empresários individuais face ao rendimento dos empresários coletivos ou societários.

Concordamos com este autor, uma vez que:

– Por um lado, as taxas marginais de IRS para 2017 chegam aos 56,21%, ao que acresce uma tendencial redução da taxa geral do IRC, atualmente de 21%, com a aplicação de uma taxa reduzida às micro-empresas, de 17%, e a aplicação de uma taxa reduzida às micro-empresas e PME's localizadas nas regiões do interior, de 12,5% relativamente aos primeiros 15.000€ de rendimento, e,

– Por outro, se tivermos em conta o facto de este regime poder afetar a liberdade da configuração jurídica da atividade empresarial e, com isso, a liberdade de planeamento fiscal. Refere aquele este autor que no caso do EIRL a sujeição a IRS não resulta da lei, mas da própria administração fiscal, por via da Circular nº 19/92, de 19/10. Cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 4ª Ed., 2ª reimpressão, 2006, pág. 172.

No mesmo sentido, criticando esta solução, J. J. Teixeira Ribeiro, *Comentários do Código do IRS*, em “A Reforma Fiscal”, Coimbra Editora, 1989, pág. 237, citado por Casalta Nabais, in *Tributação e Urbanismo no Direito Europeu*, Revista Cedoua, nº 13, Ano VII, pág. 18, nota de rodapé 30. Expressivamente se refere Manuel Faustino, em *A Reforma do IRC e o IRS: Neutralidade ou Distorção?* in “A Reforma do IRC, do Processo de Decisão Política à Revisão do Código”, Vida Económica, 2014, pág. 171, à (in)volução das taxas do IRS e do IRC e à *canibalização do IRS pelo IRC*, sendo bem ilustrativo desta realidade o quadro que publica a pág. 178; critica este autor o facto de a taxa marginal do IRS, em vez de baixar, seguindo a tendência europeia, subir, lembrando que a maior parte das empresas portuguesas são de pequena e média dimensão, sendo-lhes aplicável uma taxa de IRC 17%; e conclui que ficamos, relativamente aos países que nos são mais próximos, exceção feita à Irlanda, com a taxa nominal de IRC mais baixa; acrescenta ainda que “quem nos desgoverna parece entender que só as empresas contribuem para o desenvolvimento económico do país”.

Ilustrativo desta situação é ainda o quadro publicado por Américo Fernando Brás Carlos, *Teoria Geral dos Impostos*, Almedina, 4ª Ed., 2015, a pág. 23, onde se pode ler que no Orçamento de Estado para 2014 as receitas previstas, em milhões de euros, provenientes do IRS seriam de 12.437 e do IRC de 4.525...

¹² Concordamos por isso, inteiramente, com as críticas tecidas por Casalta Nabais em *Tributação e Urbanismo...*, cit., pág. 19, quando afirma que se trata de um sistema de *favorecimento de não empresários*, que apenas suportam o IRS sobre metade das mais-valias, “inteiramente incompreensível. Pois que, a haver lugar a algum favorecimento nesta sede, como em geral se defende, dado sobretudo o carácter excepcional de tais ganhos, mais compreensível seria que o mesmo fosse a favor das empresas, singulares ou coletivas, e não a favor dos não em-

Com a reforma de 1958/56,¹³ que aprovou o *Código do Imposto de Mais-Valias* (CIMV), entrou em vigor, em 09/07/1965, um dos *impostos cedulares* que então constituíam o sistema de tributação de rendimentos anterior à Reforma Fiscal de 1988; mesmo nas situações então previstas de sujeição ao *Imposto de Mais-Valias* (IMV), não se determinou o englobamento deste rendimento.

A reforma fiscal de 1988¹⁴ alargou a base tributária, com a adoção do referido conceito de *rendimento-acréscimo*, partindo-se do princípio de que toda a mais-valia gera *capacidade contributiva* e passando o rendimento proveniente das mais-valias a ser englobado no rendimento do sujeito passivo no ano em que a transmissão do direito ocorre.

A generalidade dos sistemas jurídicos, tal como o nosso, não equipara completamente as mais-valias ao rendimento-produto (proveniente de uma atividade produtiva), concedendo-lhes regimes particulares e mais

presários”. Defende este autor que o regime de tributação de apenas metade das mais-valias (hoje apenas aplicável às pessoas singulares fora do exercício de uma atividade empresarial ou profissional) deveria passar também a ser aplicado às empresas, tanto singulares como coletivas (embora ainda assim as primeiras estejam sujeitas, como referido, a uma tributação a taxas mais elevadas). O regime atual revela-se da maior injustiça se tivermos ainda em conta que o próprio legislador impede certas profissões, como os notários, de adotar formas de organização que não sejam o exercício da profissão em nome individual (num resquício da configuração medieval das corporações) e, no tocante a outras, como os advogados, embora admita outras formas de organização, sujeita essas entidades ao regime de *transparência fiscal*. Segundo Manuel Faustino, em *A opacidade da transparência fiscal*, “Revista dos Técnicos Oficiais de Contas”, nº 111, junho 2009, nota de rodapé 2, “Não são estes o tempo e o local apropriados para aflorarmos a questão das ‘motivações’ da instituição deste regime, a questão de saber se elas se mantêm válidas e, por último, a questão de saber se, tal como em Espanha, não seria melhor suprimi-lo. Parece, aliás, ser esta última a melhor solução, como se colhe de uma constatação empírica: somente parece existir, entre nós, um ou dois tipos de sociedades que não podem ‘fugir’ ao regime – as sociedades de advogados, uma vez que, pelo seu regime jurídico, todos os sócios têm de ser advogados e, eventualmente, as sociedades de revisores oficiais de contas (estas com muitas dúvidas). Quaisquer outras, não sujeitas a tal ditame, o podem fazer. E hoje, atenta a diferença que existe entre a taxa marginal do IRS (42 por cento, além daquilo que por aí se anuncia...) e a taxa do IRC (25 por cento + derrama), só estará no regime de transparência fiscal quem não puder dele fugir ou quem dele, como acabou por suceder no regime simplificado, puder retirar alguma vantagem fiscal.”

¹³ Esta reforma foi dirigida pelo Doutor Teixeira Ribeiro e considerou-se na altura inexistirem condições para a adoção de um imposto único a incidir sobre o rendimento das pessoas singulares.

¹⁴ Dirigida pelo Professor Paulo de Pitta e Cunha.

favoráveis,¹⁵ por via de englobamentos parciais, taxas diferenciadas ou exclusões sob a condição de reinvestimento; vários fatores motivam esta diferenciação de regime, tais como o risco de indução de um desincentivo ao investimento ou de uma restrição da transmissão de direitos reais pelos sujeitos passivos por via da tributação das mais-valias, com prejuízo da afetação mais adequada dos imóveis; por outro lado, o sujeito passivo é de modo geral resistente a este tipo de tributação, o que certamente se explicará pela sua ocorrência esporádica, pela sua concentração no ano fiscal em que ocorre a alienação – que gera a possibilidade de ser aplicada uma taxa progressiva mais elevada¹⁶ –, pela ausência de retenção na fonte e pelo facto de as mais-valias resultarem, em última análise, da alienação de um direito de propriedade ou equiparado.¹⁷

¹⁵ Os rendimentos provenientes de mais-valias enquadrados na denominada categoria G (apenas aplicável às mais-valias geradas no património de pessoa singular e fora do âmbito de uma atividade empresarial ou profissional) têm um tratamento mais favorável do que os rendimentos provenientes de mais-valias geradas no âmbito de uma atividade empresarial ou profissional, estes tributados em sede de categoria B, como acima explicitado.

¹⁶ Sendo certo que, segundo recente relatório da Comissão Europeia, a maior taxa de IRS em 2016 corresponde à Suécia (57,1%), seguida de Portugal (56,5%), da Dinamarca (55,8%) e da Bélgica (53,7%). Logo a seguir posicionam-se os Países Baixos (52%), a Finlândia (51,6%), a França (50,2%), a Eslovénia, a Áustria (ambas 50%), a Itália (48,8%), a Irlanda e a Grécia (ambas 48%), a Alemanha (47,5%) e a Croácia (47,2%). O relatório informa ainda que as menores taxas correspondem aos países de recente adesão à UE. Assim, abaixo da média europeia (39%) encontram-se o Chipre e Malta (ambos 35%), a Polónia (32%), a Eslováquia (25%), a Letónia (23%) e a Estónia (20%). Os países com taxas mais baixas, que não alcançam 20%, são a Bulgária (10%), a Hungria, a Lituânia, a República Checa (os três 15%) e a Roménia (16%) – dados publicitados em *Jusnet*.

¹⁷ Neste sentido, cfr. Paula Rosado Pereira, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Almedina, reimpressão, Nov. 2015, pág. 123, e José Guilherme Xavier de Basto, ob. cit., pág. 381, apontando este último autor ainda o facto de, na prática, devido ao tratamento fiscal privilegiado das mais-valias, que em geral se concentram nos rendimentos pessoais mais elevados, as taxas marginais mais altas se transformam em taxas nominais e não em taxas efetivas. António Galhardo Simões, em *Ganhos de Capital: teoria, política e doutrina*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 400, outubro – dezembro 2000, pág. 55, citado por este último autor na obra ob. cit., a pág. 390, defende a solução de um englobamento parcial, proporcional ao tempo de detenção do ativo em que a mais-valia se materializou, dividindo-se o valor da mais-valia líquida realizada pelo número de anos que levou a formar-se e englobando-se o resultado obtido no rendimento do ano de realização para efeitos de determinação de taxa do imposto, taxa que se aplicaria depois ao rendimento global, solução com a qual concordamos inteiramente e que julgamos ser facilmente aplicável, pelo menos no que respeita às mais-valias prediais.

Assim, tendo em conta que as mais-valias se geram de forma irregular e muitas vezes por acumulação de valorização durante longos períodos,¹⁸ estamos perante um *facto tributário de formação sucessiva* ou, nas palavras de João Taborda da Gama,¹⁹ perante um *macro-facto tributário* que resulta do:

- a) Cálculo do ganho líquido resultante de uma alienação, que constitui condição de tributação e que se obtém deduzindo ao valor da alienação (*realização*) o valor de *aquisição* – atualizado no tocante à inflação, acrescido de eventuais despesas com a aquisição e a alienação -, podendo decorrer um longo período entre a aquisição e a alienação, o que coloca problemas, v. g., no que respeita à aplicação do regime transitório previsto no artº 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o CIRS, questão que adiante abordaremos,
- b) Cálculo relativamente às menos-valias²⁰ e
- c) Apuramento do saldo global entre mais-valias e menos-valias.

Para uma visão mais abrangente do sistema, acrescenta-se que quando ocorre

- A) Uma transmissão *onerosa* de direitos reais sobre imóveis, surgem:
 - a) Um *facto tributário do lado do alienante*, que ficará sujeito ao pagamento de IRS²¹ em sede de *mais-valias*²² e
 - b) Um *facto tributário do lado do adquirente*, que fica sujeito ao pagamento de:

¹⁸ José Guilherme Xavier de Basto, ob. cit., pág. 381, fala em acumulação de sucessivas valorizações que maturaram ao longo de períodos dilatados (*efeito de acumulação*).

¹⁹ João Taborda da Gama, *Terrenos Para Construção e Regime Transitório das Mais-Valias Imobiliárias em IRS*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 30, Abril-Junho 2007, Edição do Instituto Superior de Gestão, pág. 93.

²⁰ O corpo do nº 1 do artº 55º do CIRS prescreve que o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria e o nº 1 do artº 43º do mesmo Código determina que o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.

²¹ Ou de IRC.

²² No âmbito da categoria G, ou no âmbito da categoria B, se a alienação se der no contexto do exercício de uma atividade empresarial ou profissional.

- b) 1. *Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)* e
 - b) 2. Da Verba 1.1.²³ da *Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)*.
- B) Uma transmissão *gratuita* de direitos reais sobre imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, surge um facto tributário *apenas do lado do adquirente*, que fica sujeito ao pagamento da Verbas 1.1, se se tratar de uma doação, e da Verba 1.2.²⁴ da TGIS.

2. As mais-valias prediais na categoria B²⁵

Nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 9º do CIRS, apenas constituem mais-valias tributadas em sede de categoria G os incrementos patrimoniais que não sejam considerados rendimentos de outras categorias, ou seja, sempre que os rendimentos derivem de uma venda de imóveis afetos ao ativo de uma atividade empresarial²⁶ ou profissional²⁷ não se enquadram na categoria G, que é, como acima mencionado, uma *categoria residual* e,

²³ Esta verba incide sobre a 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, a uma taxa de 8 por mil.

²⁴ Esta verba 1.2. incide sobre a aquisição gratuita do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, e sobre a aquisição derivada de invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução ou revogação de doação entre vivos, com ou sem reserva de usufruto. A aplicação da verba 1.2. acresce, sendo caso disso, à da verba 1.1, a uma taxa de 10%, dela ficando isentos (apenas da verba 1.2., não da verba 1.1.), nos termos do disposto no artº 6º do Código do Imposto do Selo (CIS), o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes. As aquisições por herança ou por usucapião apenas ficam sujeitas à verba 1.2.

²⁵ Esta categoria B resulta da fusão, por via da entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29/12/2000, das anteriores categorias B, referente aos rendimentos provenientes do trabalho independente, C, referente aos rendimentos comerciais e industriais e D, referente aos rendimentos agrícolas. A categoria B pode ter um *regime simplificado* ou de *contabilidade organizada*, de acordo com os critérios previstos no artigo 28º CIRS, sendo mais difícil avaliar quais os bens que pertencem ao ativo imobilizado no caso do regime simplificado, por falta de registo (não constitui custo da atividade a perda desses bens expressa na amortização).

²⁶ Cfr. Decreto-Lei nº 381/2007, de 14 de novembro, que aprova a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas e Decreto-Lei nº 247-B/2008, de 30 de dezembro, que cria e regula o cartão da empresa e o Sistema de Informação da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (SICAE), para o qual remete o artº 151º do CIRS.

²⁷ Cfr. Portaria nº 1011/2001, de 21 de agosto (que aprova a tabela de atividades prevista no artigo 151º do Código do IRS), alterada pela Portaria nº 256/2004, de 9 de março e pela Lei nº 53-A/2006, de 29 e dezembro (Orçamento do Estado para 2007).

por essa mesma razão, apenas diz respeito aos rendimentos auferidos fora do âmbito daquelas atividades.

Se as mais-valias forem geradas por via da alienação de direitos reais sobre imóveis que pertençam ao ativo imobilizado afeto a uma atividade empresarial ou profissional, elas são tributadas em sede de categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

A categoria B de rendimentos, cuja norma geral de incidência está contida no n.º 1 do art.º 3.º do CIRS, tem um *carácter preponderante* ou *predominante* relativamente às demais categorias, já que atrai para si rendimentos que, não fora o facto de serem obtidos no âmbito de uma atividade empresarial ou profissional, se integrariam noutras categorias.²⁸

²⁸ Atrai para si rendimentos como os da categoria E, referente a rendimentos de capitais, os da categoria F, referente a rendimentos prediais e os da categoria G, referente a mais-valias; em espelho, a categoria G, residual, é uma *categoria não preponderante*.

Esta preponderância, se até à mencionada fusão das categorias operada em 2000 se verificava apenas no tocante às então denominadas categorias C, referente aos rendimentos comerciais e industriais e D, referente aos rendimentos agrícolas, passou, a partir de então, a verificar-se também quanto à categoria B. Até essa fusão os rendimentos de outra natureza, como as mais-valias, mesmo que obtidas no âmbito de uma atividade profissional, eram tributadas no âmbito da categoria G. Após a referida fusão de categorias, passaram a incluir-se na categoria B todos os rendimentos obtidos ou conexos com a atividade, tal como previsto no n.º 2 do art.º 3.º do CIRS, em especial, quando à matéria que agora nos ocupa, na sua alínea c).

Com interesse nesta matéria veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão de 22/01/2013, P.º n.º 04771/11, relator Joaquim Condesso, no qual se decidiu que:

“O art.º 10, n.º 1 do CIRS mostra o carácter seletivo da tributação das mais-valias, norma que consagra uma espécie de ‘*numerus clausus*’ em matéria de incidência fiscal. Assim e desde logo, afasta-se da qualificação como mais-valias os ganhos que devam considerar-se como rendimentos resultantes de atividade profissional ou empresarial, os quais se consideram como rendimento de categoria B, enquadráveis no art.º 3.º do mesmo diploma. Pelo que, somente os ganhos inesperados ou imprevistos, não enquadráveis numa atividade profissional ou empresarial são passíveis de enquadramento nas diversas alíneas do examinado art.º 10 n.º 1 do CIRS. É o caso da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, situação prevista na primeira parte da norma constante do art.º 10 n.º 1, al. a) do mesmo diploma.”

Relativamente aos loteamentos, pode ler-se no acórdão do STA de 05/12/2012, P.º n.º 0641/12, relator Fernanda Maças:

“Os ganhos provenientes do loteamento de um terreno, que veio ao património do impugnante por herança, antes da concretização desse loteamento, são rendimentos comerciais (rendimentos da categoria B do CIRS) e não mais-valias (rendimentos da categoria G do CIRS), mesmo que esse loteamento tenha resultado de uma atividade ocasional do loteador”. No mesmo sentido cfr. os acórdãos do STA de 18/06/2003, P.º n.º 0624/03, relator Lúcio Barbosa, de 28/11/2007, P.º n.º 0532/07, relator Jorge Sousa, de 14/03/2012, P.º n.º 0107/12, relator

Assim, consideram-se rendimentos desta categoria B as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e

Valente Torrão, de 09/09/2015, P^o n^o 0810/14, relator Casimiro Gonçalves, e de 24/02/2016, P^o n^o 0580/15, relator Ana Paula Lobo.

Neste último acórdão do STA refere-se que:

“I – A lei fiscal não define o que é o exercício de uma actividade comercial ou industrial, sendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo há muito firmada, tem aceite que a actividade comercial se revela numa acção de mediação entre a oferta e a procura com susceptibilidade de gerar lucros, ganhos, rendimentos para quem nela se lança, susceptibilidade que pode não vir, no final, a concretizar-se e pode mesmo gerar perdas, enquanto a actividade industrial é uma actividade de construção ou alteração de bens.

“II – O conceito de comércio adoptado pelo legislador fiscal não se identifica com o conceito jurídico-privado do Código Comercial, sendo um conceito próprio, de natureza económica onde se inscreve toda a actividade (ainda que expressa em um só acto) que tenha por fim objectivo um lucro.

“III – Desde que exista um acréscimo de valor advindo para um património por virtude do exercício de uma actividade económica (mesmo que expressa em um só acto) traduzida em criação de uma utilidade económica, resultante de uma qualquer relação do agente/contribuinte com terceiro em que, satisfazendo-se necessidades económicas deste, saia aumentado o património daquele (mediação entre oferta e procura) haverá uma actividade comercial e, se existir a incorporação de novas utilidades no bem objecto da actividade em questão, haverá uma actividade industrial Ac. do S.T.A., de 12/05/65, in Ap. Diário do Governo, de 01/03/66 e de 03/12/91 e 26/02/92, in Recs. 13.398 e 13.529.

“IV – Neste caso, o acto de loteamento e venda dos lotes de terreno não é em face da lei comercial, art^o 2^o e 230^o do CCOM um acto subjectivamente comercial, por não terem os recorrentes a qualidade de comerciantes, não serem eles pessoas que exercem profissionalmente a actividade de loteamento e /ou promoção imobiliária, nem um acto objectivamente comercial por se não poder dizer que adquiriram o bem para o transformarem e revenderem, dado que o adquiriram por herança, mas isso não afasta a hipótese de configuração de uma actividade industrial seguida de uma actividade comercial, no caso concreto.

“V – Se a simples obtenção do alvará de loteamento permite a alteração jurídica do prédio rústico, mas em si mesma não gera rendimentos tributáveis em sede de IRS ou é susceptível de os gerar, quando seja acompanhada de realização das obras de urbanização, inscrição na matriz dos novos prédios e posterior venda destes, deixamos de poder falar de prédio rústico e de valorização deste a que os recorrentes sejam estranhos.

“VI – Quando a finalidade da realização das obras de loteamento foi a venda dos lotes, como veio a ocorrer, para arrecadar os proventos que a dita actividade industrial permitiu alcançar através de uma outra e diversa actividade, desta vez comercial não estamos perante acréscimos patrimoniais fortuitos.

“VII – Apenas com a venda dos lotes, desacompanhada por parte dos recorrentes de alegação de qualquer outra finalidade para o desenvolvimento das indicadas actividades industrial e comercial se completa o conjunto de factos que permitem afirmar que o loteamento desde a obtenção do alvará respectivo até ao ‘terminus’ da sua implementação foi levado a cabo para

profissionais, definidas nos termos do artigo 46º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC),²⁹ designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no nº 1 do artigo 10º do CIRS, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais (alínea c) do nº 2 do artº 3º do CIRS).

Nos termos do referido artº 46º do CIRC, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante

mais tarde serem vendidos os lotes e percebidos os recursos financeiros que a valorização do terreno executada pelos recorrentes lhes permitiu obter no mercado imobiliário, o que consubstancia uma actividade especulativa que visou obter lucros, a afirmar a sua comercialidade com relevância tributária como rendimentos da categoria B em sede de IRS.”

Porém, no acórdão do mesmo tribunal, de 11/01/2017, Pº nº 01622, relator Ana Paula Lobo, enquadra-se, não na categoria B, mas na G, a seguinte situação:

“I – A inclusão de rendimentos empresariais na categoria B do IRS exige o afastamento da possibilidade de englobamento noutras categorias de rendimentos. Mas os rendimentos empresariais, para existirem, nos termos do disposto no art. 4., nº 1 CIRS respeitam ao exercício de verdadeiras actividades pelo que não podem constituir rendimentos de natureza comercial ou industrial os actos de gestão de um património privado.

“II – A interpretação do artº 3º do CIRS tem como limite estarmos ou, não, perante uma actividade empresarial e profissional, para efeitos de tributação em sede de IRS, nas diversas vertentes em que a mesma pode desdobrar-se, como definido no nº 1 do artº a que acrescem as realidades jurídicas mencionadas no nº 2, todas inscritas e originadas igualmente na mesma actividade empresarial e profissional.

“III – Na situação sub judice temos três negócios jurídicos de alienação de 3 imóveis praticados em três anos diferentes por uma pessoa singular que é, de profissão, trabalhador por conta de outrem sem exercer qualquer actividade empresarial pelo que os rendimentos com esses actos de disposição auferidos devem ser tributados como a venda de qualquer imóvel por qualquer pessoa singular, caso se apurem mais-valias nesse negócio.

“IV – Falece o pressuposto de estarmos perante uma actividade empresarial e profissional, e inexistindo esta, como a matéria de facto provada nos permite afirmar inexistir, nenhum sentido faz apurar se há um ou 3 actos de comércio isolados, se eles são ou não resultantes de uma prática previsível ou reiterada.

“V – O CIRS não permite ficcionar o exercício de uma actividade empresarial onde ela não existe. Os rendimentos das actividades empresariais serão tributados como tal e os rendimentos que se não enquadrem aqui, por inexistir actividade empresarial serão tributados na sede própria, aqui, como mais-valias.”

²⁹ Este artigo define, nos seus nºs 5, 6 e 7, o que se consideram *transmissões onerosas* para efeitos de apuramento de mais-valias.

transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a ativos fixos tangíveis³⁰ e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda.³¹

No regime simplificado da categoria B este rendimento é integrado no rendimento bruto da categoria e tributado mediante a aplicação dos *coeficientes* previstos no artº 31º do CIRS.³²⁻³³

Na categoria B as mais-valias também são tributadas quanto à diferença entre o valor de realização e o de aquisição (depois de aplicado ao valor de

³⁰ Os ativos fixos tangíveis são recursos que uma empresa detém, com carácter de permanência ou continuidade, não se destinando a ser vendidos ou transformados no decurso das suas atividades normais; pertencem ao seu ativo imobilizado.

³¹ Não se consideram, porém, mais-valias ou menos-valias, os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objeto de locação financeira (cfr. alínea a) do nº 6 do artº 46º do CIRC).

³² No regime simplificado não se procede a uma avaliação direta da matéria coletável, antes a uma avaliação indireta, efetuada a partir de uma determinação por indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, nos termos do disposto no nº 2 do artº 83º da LGT; com base na aplicação dos coeficientes previstos no nº 1 do artº 31º – que foram fixados com carácter provisório, até à realização de estudos económicos credíveis, mas tendem a eternizar-se – dispensa-se a comprovação dos custos, que são presumidos em função dos proveitos.

A alínea d) do mencionado nº 1 do artº 31º do CIRS prevê a aplicação de um coeficiente de 0,95 no caso das mais-valias; no entanto, como o nº 1 do artº 43º do CIRS manda apurar as mais-valias nos termos dos arts. seguintes, nos quais se inclui o artº 51º do mesmo Código, este coeficiente de 0,95 deverá ser aplicado às mais-valias apuradas já tendo em conta despesas e encargos.

³³ No caso dos trabalhadores independentes, sendo o seu rendimento relevante para feito de contribuição para a Segurança Social apurado com base numa percentagem do volume de negócios ou, caso disponha de contabilidade organizada, com base no lucro tributável (cfr. artº 162º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de Setembro), podem contudo os mesmos requerer à instituição de segurança social competente a dedução dos rendimentos provenientes de mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do CIRS, sendo o requerimento apresentado durante o mês de setembro, o qual se repercute na determinação do rendimento relevante para a fixação da base de incidência contributiva a considerar no período seguinte (cfr. nºs 3 e 4 do artº 62º do Decreto Regulamentar nº 1-A/2011, de 3 de Janeiro, que procedeu à regulamentação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social).

aquisição o coeficiente de atualização e a este somadas as despesas com a aquisição e com a alienação).

As grandes diferenças de regime relativamente à categoria G residem no facto de:

- a) Ao valor de aquisição serem deduzidos os valores de amortização³⁴ entretanto efetuados (artº 46 nº 2 do CIRC, aplicável *ex vi* da alínea c) do nº 2 do artº 3º do CIRS) ou, no caso do regime simplificado, as quotas mínimas de amortização (nº 9 do artº 31º do CIRS), que equivalem a metade das primeiras³⁵;
- b) Aquela diferença de valor ser tributada na totalidade, englobada a cem por cento (*enquanto na categoria G é tributada apenas quanto a metade quando a transmissão for efetuada por residente, conforme dispõe o nº 2 do artº 43º do CIRS, ou por não residente que resida noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu,*³⁶ caso opte pelo englobamento, conforme dispõem os nºs 9 e 10 do artº 72º do CIRS);
- c) À categoria B não ser aplicável o artº 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o CIRS, que cria um regime transitório de exclusão de tributação da alienação de bens adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS que àquela data não estivessem sujeitos a IMV, exclusão apenas aplicável à categoria G, tema que desenvolveremos no ponto 3.3.1.

Também no que respeita ao *reinvestimento*, na categoria B a mais-valia é considerada em metade do seu valor se o valor de realização for reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis no período da tributação anterior ao da realização ou até ao fim do segundo período de tributação seguintes (cfr. artº 48º do CIRC, aplicável *ex vi* do

³⁴ 2% ao ano no caso de edifícios e construções para uso comercial e administrativo (amortização em 50 anos) e 5% ao ano no caso de edifícios industriais, nos termos do disposto no Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelo Decreto Regulamentar nº 4/2015, de 22 de abril.

³⁵ Cfr. artº 18º do citado diploma legal; em caso de mudança entre regime simplificado e regime da contabilidade organizada, rege o disposto no nº 9 do artº 46º do CIRC: consideram-se no cálculo das mais-valias e menos-valias relativamente ao período em que seja aplicado o regime simplificado as quotas mínimas de depreciação ou amortização.

³⁶ Caso exista intercâmbio de informações em matéria fiscal.

artº 32º do CIRS),³⁷ enquanto que na categoria G o reinvestimento do produto da alienação de habitação própria permanente para aquisição de habitação com o mesmo destino origina uma exclusão de tributação, nos termos previstos no nº 5 do artº 10º do CIRS, que abaixo melhor analisaremos, no ponto 3.3.2.

Olhando para estas diferenças de regime, facilmente se conclui que o legislador fiscal atribuiu um tratamento muito mais favorável às mais-valias geradas fora do âmbito do exercício de uma atividade empresarial ou profissional, se comparado com a tributação aplicável às mais-valias geradas no âmbito do exercício destas atividades.

3. As mais-valias prediais na categoria G

3.1. Factos tributados

Nos termos do disposto nas alíneas a) e d) do nº 10º do CIRS, constituem *mais-valias (prediais)* os ganhos obtidos que, *não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais*,³⁸ resultem:

- a) Da alienação *onerosa* de direitos reais sobre bens imóveis,
- b) Da *afetação* de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário ou
- c) Da *cessão onerosa* de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Estamos, assim, como já referido, perante uma *categoria residual*, excluídas que estão as mais-valias resultantes da alienação de bens afetos a uma atividade empresarial ou profissional; não se trata de tributar qualquer aumento de ativos, mas tão só o aumento inesperado ou *esporádico* do seu

³⁷ De uma inicial exclusão passou-se, com a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, a um diferimento da tributação em cinco exercícios, efetuando-se a tributação diferida por via da reintegração fiscal dos bens objeto de reinvestimento ou da determinação da mais-valia fiscal relativamente aos mesmos e, com a entrada em vigor da Lei nº 109-B/2001, ao atual regime, de tributação sobre metade da mais-valia gerada. Sobre o regime transitório destes regimes cfr. Circular 7, de 02/04/2002, da Direção de Serviços do IRC.

³⁸ Dispondo no mesmo sentido o corpo do nº 1 do artº 9º e a sua alínea a): “Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte”, ambas as disposições legais confirmando, assim, o *caráter residual* da categoria G de rendimentos.

valor, sem que esse aumento se deva a qualquer atuação do particular, que não adquiriu o direito com a intenção de o vender.

*Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*³⁹

Antes de referirmos as situações que, em nosso entender, se situam fora do âmbito de incidência, convém realçar o princípio da legalidade tributária, nas vertentes de preeminência da lei, reserva de lei parlamentar e tipicidade (cfr. artº 103º da CRP), decorrendo ainda desta última vertente a proibição da integração analógica⁴⁰ (mas não já da interpretação extensiva).⁴¹

Objeto da alienação

Quanto ao *objeto* da alienação, convém antes de mais referir que o *conceito de prédio* para efeitos de IRS, embora tendencialmente coincidente com o do Código Civil (CC),⁴² é mais amplo do que este último, porquanto o nº 4 do artº 8º do CIRS também qualifica como prédio (construção) todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a doze meses.

Facto que apto a originar uma transmissão onerosa de direitos reais

Quanto ao *facto* que a lei fiscal considera apto a originar uma transmissão onerosa de direitos reais, refira-se que são suscetíveis de gerar mais-valias:

- a) A partilha por óbito ou por divórcio,⁴³
- b) A dação em pagamento,⁴⁴

³⁹ Primeira parte da alínea a) do nº 1 do artº 10º do CIRS.

⁴⁰ Cfr. nº 4 do artº 11º da LGT.

⁴¹ Por todos, cfr. Américo Fernando Brás Carlos, *Teoria...*, cit., pág. 90.

⁴² Por confronto do o nº 3 do artº 8º do CIRS com o nº 2 do artº 204º do CC.

⁴³ O ganho neste caso resulta das *tornas* que o alienante receba na partilha e que o vão compensar pelo valor do seu direito no património autónomo (herança ou bens comuns do casal); excluída do campo de incidência das mais-

-valias fica a cessão onerosa de quinhão hereditário, como adiante referiremos; o adquirente na partilha, por sua vez, será tributado em Imposto do Selo (IS) e IMT no caso da partilha por óbito (cfr. alínea c) do nº 5 do artº 2º do CMIT), ficando, porém, isento de IMT no caso da partilha por divórcio (cfr. nº 6 do artº 2º do CIMIT).

⁴⁴ Neste sentido, cfr. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28/04/2010, Pº nº 0119/10, relator António Pacheco, e de 21/09/2016, Pº nº 0582/1, apontando-se que a venda dos bens a terceiros tendo em vista o pagamento de uma dívida é tributável em sede de mais-valias e é em tudo idêntica à dação em pagamento.

- c) A venda de bens imóveis a terceiros, tendo em vista o pagamento de uma dívida, ou a venda em processo executivo, ainda que de execução fiscal,⁴⁵
- d) A alienação onerosa de bens imóveis integrados em massa insolvente,⁴⁶
- e) A permuta, ainda que de bens futuros,⁴⁷
- f) A promessa de compra e venda ou troca com tradição.⁴⁸

⁴⁵ Cfr. acórdão do STA de 16/12/2010, Pº nº 0578/10, relator Jorge Lino.

⁴⁶ O ganho resultante da *alienação onerosa* de bens imóveis integrados em massa insolvente, que constitui uma mais-valia, está isento se resultante da *dação em cumprimento* de bens do devedor (realização de uma prestação diferente da que é devida com o fim de extinguir imediatamente a obrigação) e da *cessão de bens aos credores* (em que o devedor encarrega os credores de liquidar o seu património ou parte dele e de repartirem entre si o respetivo produto para satisfação dos seus créditos), ao abrigo do disposto no nº 1 do artº 286º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) – e também de IS, ao abrigo do disposto na alínea d) do artº 269º do CIRE; porém, segundo entendimento fixado na informação vinculativa, Pº nº 5957/2010, com despacho concordante da Subdiretora-Geral, de 01/10/2010, não está abrangido por esta isenção o ganho resultante da alienação onerosa de bens imóveis da massa insolvente.

Já quanto à isenção de IMT prevista no nº 2 do artº 270º do CIRE para atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos, embora a administração fiscal tenha oficiado à Ordem dos Notários no sentido de que não estariam isentas de IMT as aquisições isoladas de elementos do ativo das insolventes (Informação 1/2014 da DSIMT), o STA tem vindo a rejeitar tal interpretação (cfr. acórdãos de 30/05/2012, Pº nº 0949/11, relator Isabel Marques da Silva, de 11/11/2015, Pº nº 0968/13, relator Pedro Delgado, de 18/11/2015, Pº nº 0575/15, relator Pedro Delgado, de 18/11/2015, Pº nº 01067/15, relator Pedro Delgado, de 16/12/2015, Pº nº 01345/15, relator Isabel Marques da Silva, de 25/01/2017, Pº nº 01159/16, relator Francisco Rothes e de 01/02/2017, Pº nº 0724/16, 2ª Secção, relator Aragão Seia.

⁴⁷ Cfr. nº 3 do artº 44º do CIRS; no caso de contrato de permuta de *bens futuros* considera-se que a transmissão ocorre no momento da celebração do contrato que formaliza a aquisição do bem futuro, ou no momento da sua tradição, se anterior (cfr. alínea c) do nº 3 do artº 10º do CIRS, aditada pelo artº 2º da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro); assim, se para a lei civil o direito apenas se transfere quando a coisa se torna presente (nº 2 do artº 408º do CC), a lei fiscal ficciona que o bem se torna presente com a celebração do contrato; aliás, em sede de IMT, ficciona-se que, no caso de imóveis urbanos a construir, o bem futuro adquire a natureza de prédio logo que se encontre aprovado o respetivo projeto de construção (nº 3 do artº 14º do CIMT); trata-se de bens *relativamente futuros* para a lei fiscal, que se avaliam para efeitos de liquidação de IMT, com base no projeto de arquitetura (nº 2 do artº 20º do CIMT) e que serão definitivamente avaliados no momento em que também adquirem a natureza de prédio à luz do CIMI (data da conclusão das obras de edificação, melhoramento ou outras alterações, nos termos do disposto na alínea d) do nº 1 do artº 13º do CIMI).

⁴⁸ Cfr. alínea a) do nº 3 do artº 10º do CIRS e alínea a) do nº 5 do artº 46º do CIRC; assim, se para efeitos civis a constituição ou transferência do direito real se opera por mero efeito do

Transmissão civil e transmissão para efeitos fiscais

Deste elenco de factos suscetíveis de gerar mais-valias resulta claramente que, tal como no âmbito de noutros tributos, os conceitos de *transmissão civil* e de *transmissão para efeitos fiscais* não se equivalem: se no âmbito civil a transmissão de imóveis se opera por força da titulação do contrato, para efeitos fiscais o conceito de transmissão de imóveis é pouco formal e mais alargado, atendendo-se sobretudo aos *efeitos económicos* e à *substância*⁴⁹ dos factos do que à forma.

Tal como afirma Abílio Marques, “ (...) sempre que se verifica transmissão civil, esta terá relevância fiscal, mas poderá acontecer que se considere haver transmissão fiscal sem que isso tenha relevância em termos de transferência do direito real de propriedade. Em determinados impostos e verificadas determinadas condições, o legislador ficcionou a existência de uma transmissão que equipara à transmissão civil para efeitos tributários.”⁵⁰

E é precisamente o que acontece no caso da permuta de bens futuros e na promessa de venda ou troca seguida de tradição.

Direitos reais menores

Estão sujeitos à tributação em sede de mais-valias os ganhos obtidos através da transmissão onerosa não só do direito de propriedade, mas também de *direitos reais menores ou parcelares*, como o direito de usufruto,⁵¹ de habitação, de superfície, as servidões prediais ou o direito real de habitação periódica; os ganhos resultantes da constituição de direitos reais menores por tempo determinado, ainda que vitalício, são havidos como rendas, ou seja, rendimentos enquadráveis na categoria F (cfr. alínea f) do n.º 2 do art.º 8.º do CIRS); nos restantes casos, como por exemplo no caso de alienação de usufruto, direito que findará quando ocorrer a morte do usufrutuário “inicial”, e não se tratando de alienação no âmbito de atividade profissio-

contrato (n.º 1 do art.º 408.º do CC), mas tão só do contrato definitivo, a lei fiscal ficciona uma transmissão com base num título que não é apto a constituir ou a transferir direitos reais.

⁴⁹ A LGT manda atender à *substância económica dos factos tributários* caso a interpretação não seja possível à luz das regras e princípios gerais de direito bem como mediante o recurso a conceitos de outros ramos de direito (n.º 3 do art.º 11.º).

⁵⁰ Abílio Marques, *Tributação dos imóveis, A Transmissão Civil e a Fiscal, Sua relevância para efeitos de IMT, SELO, IVA, IRS e IRC*, disponível em <http://www.taxfile.pt>.

⁵¹ Cfr. ficha doutrinária no P.º 2168/09, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt>, quanto à forma de cálculo do direito, que remete para o art.º 13.º do CIMT.

nal ou empresarial, estamos no âmbito da categoria G (cfr. alínea a) do nº 1 do artº 10º do CIRS).

Lease-back

O *lease-back*⁵² também configura uma alienação onerosa de direitos reais para efeitos de tributação em mais-valias,

Cessão onerosa de quinhão hereditário ou de meação de bens comuns do casal

Ficam excluídas da incidência em sede de categoria G as alienações onerosas que não tenham por objeto direto ou imediato bens imóveis, ainda que com os mesmos tenham alguma ligação indireta, como a *cessão onerosa de quinhão hereditário* ou de *meação de bens comuns do casal*.⁵³

Compra e venda de edificabilidade

A compra e venda de edificabilidade encontra-se prevista no artº 179º do Decreto-Lei nº 80/2015, de 14 de maio, que aprova a revisão do Regime Jurídico dos Instrumentos de Gestão Territorial (RJIGT).⁵⁴

Este diploma, na secção dedicada ao regime da redistribuição de benefícios e encargos (artº 176º e ss.), prescreve que os planos territoriais devem garantir a justa repartição dos benefícios e encargos e a redistribuição das mais-valias fundiárias entre os diversos proprietários, a concretizar no plano de pormenor ou nas unidades de execução, devendo prever mecanismos diretos ou indiretos de *perequação*, tendo em consideração os obje-

⁵² Caso particular de locação financeira em que coincidem as figuras do fornecedor e do locatário.

⁵³ O STA tem vindo a excluir da incidência desta norma a *alienação ou permuta de quinhão hereditário* (ou, acrescentamos, *de meação*), ainda que a herança indivisa integre bens imóveis, uma vez que cada herdeiro é, até à partilha, titular de um direito a uma quota de uma massa de bens, que constitui um património autónomo, e não de um direito individual sobre cada um dos bens que a integram, é titular de um direito a uma parte ideal sobre o conjunto da herança e não sobre este ou aquele bem integrado no acervo hereditário (cfr. acórdãos do STA de 25/11/2009, Pº nº 0975/09, relator Valente Torrão e de 28/01/2015, Pº nº 0450/14, relator Fonseca Carvalho); no mesmo sentido, embora noutra âmbito, se pronunciou o Supremo Tribunal de Justiça, em acórdãos de 09/02/2012, Pº nº 2752/07.8TBTVD.L1.SI, relator Silva Gonçalves, e de 07/05/2009, Pº nº 08B3572, relator Maria dos Prazeres Pizarro Beleza, o Tribunal da Relação do Porto, em acórdão de 04/03/2002, Pº nº 0151906, relator Lázaro de Faria, e o Tribunal da Relação de Lisboa, em acórdãos de 12/06/1996, Pº nº 0001936, relator Cruz Broco, e de 26/11/1996, Pº nº 0007401, relator Pais do Amaral.

⁵⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 380/99, de 22 de setembro.

tivos elencados no nº 2 do artº 176º, prevendo o artº 177º como mecanismos tendo em vista a concretização da perequação, a título exemplificativo,⁵⁵ o estabelecimento da edificabilidade média do plano,⁵⁶ o estabelecimento de uma área de cedência média e a repartição dos custos de urbanização.

Assim, nas palavras de Alves Correia,⁵⁷ a edificabilidade média do plano ou o índice médio de utilização aponta para uma distinção entre *edificabilidade potencial* de um terreno, correspondente a um *direito abstrato de construir* de que gozam todos os proprietários com terrenos situados na zona abrangida pelo plano de pormenor ou unidade de execução,⁵⁸ e a *edificabilidade efetiva* de um terreno, que é a que resulta do licenciamento da operação urbanística.⁵⁹

A perequação concretiza-se mediante a atribuição de uma compensação ao proprietário com um *direito concreto de construção* inferior à sua *edificabilidade abstrata*,⁶⁰ devendo, ao invés, o proprietário que tenha um direito

⁵⁵ O que significa que os municípios podem consagrar mecanismos de perequação diferentes dos previstos, desde que garantam o objetivo primordial de garantir a igualdade de tratamento relativamente a benefícios e encargos decorrentes de plano territorial de âmbito intermunicipal ou municipal (neste sentido, cfr. Fernando Alves Correia, *Manual de Direito do Urbanismo*, Vol. I, Almedina, 4ª Ed., 2008, pág. 750).

⁵⁶ Determinada, como previsto no nº 3 do artº 178º do RJIGT, pelo quociente entre a área total de construção e a área de intervenção do plano.

⁵⁷ In *Manual de Direito do Urbanismo*, ob. cit., pág. 751.

⁵⁸ Tal como previsto no nº 2 do artº 178º do RJIGT, a edificabilidade abstrata a atribuir a cada proprietário é expressa em metros quadrados de área de construção e corresponde ao produto da edificabilidade média prevista no plano pela área total de terreno detida inicialmente por cada proprietário.

⁵⁹ Eduardo Gonçalves Rodrigues distingue entre *aproveitamento objetivo*, correspondente ao conjunto de metros quadrados edificáveis permitido pelo plano, *aproveitamento tipo*, paralelo à edificabilidade média, que possibilita que todos os proprietários incluídos num polígono beneficiem do mesmo aproveitamento independentemente do número total de metros quadrados de área de construção que o plano permita materializar nas suas parcelas e o *aproveitamento subjetivo*, paralelo ao direito concreto de construir, considerando o mesmo autor a compra e venda do índice médio de utilização como um mecanismo de transferência de aproveitamento urbanístico ou de compensação em espécie (cfr. *Compensações Urbanísticas: Uma Tripla Perspetiva*, “Direito do Urbanismo e Ordenamento do Território – Estudos, Almedina, Vol. II, 2012, pág. 151 e 152).

⁶⁰ Por, por exemplo, estar prevista no plano e a implantar no local do seu terreno uma zona verde, um equipamento coletivo ou a proteção de uma zona pela sua paisagem.

Fernanda Paula Oliveira distingue entre *edificabilidade* (aquilo que o plano permite concretamente para cada zona), *direito abstrato de construção* (edificabilidade média definida pelo plano e que é igual para todos) e *direito concreto de construção* (que resulta dos atos de licenciamento

concreto de construção superior à sua edificabilidade abstrata compensar a área de construção correspondente a essa diferença, em numerário ou em espécie, designadamente através da transmissão para o domínio privado do município de uma área correspondente à área de construção em excesso (cfr. n.ºs 5 e 6 do art.º 178.º do RJIGT).⁶¹

É precisamente neste âmbito que o legislador prevê a compra e venda de edificabilidade, no art.º 179.º do mesmo regime, nele prevendo que a compensação prevista nos n.ºs 5 e 6 do art.º 178.º pode ser objeto de contratos de compra e venda de edificabilidade entre os proprietários ou entre estes e a câmara municipal, que tal compra e venda de edificabilidade pode assumir a forma de créditos de edificabilidade, que essas transações são realizadas nos termos do regulamento do plano e devem ser obrigatoriamente comunicadas à câmara municipal e ainda que estão sujeitas a inscrição no registo predial.⁶²

e difere em função da edificabilidade prevista no plano) – cfr. *Regime Jurídico dos Instrumentos de Gestão Territorial Comentado*, 2016, Almedina, pág. 502, em anotação ao art.º 178.º. E explica que pelo confronto entre a *edificabilidade média* ou o *direito abstrato de construção* com o *direito concreto de construção* pode resultar:

– ou que o direito concreto de construção é superior à edificabilidade média, sendo que nesta hipótese o proprietário deverá, por ter um benefício maior do que aquele a que abstratamente teria direito, compensar o município, cedendo para o seu domínio privado uma área com a possibilidade construtiva em excesso, para equipamento, por forma a compensar o município pela área que para esse efeito terá que adquirir noutra lugar (n.º 6 do art.º 178.º),

– ou que o direito concreto de construção é inferior à edificabilidade média, caso em que o proprietário, na medida em que obtém menos benefício do que aquele a que teria direito, deverá ser compensado com desconto nas taxas ou com a aquisição pelo município da parte do terreno menos edificável) n.º 5 do art.º 178.º).

Refere ainda aquela autora que podem ocorrer na prática casos em que o direito concreto de construção é igual a zero, situações em que a perequação terá que ser feita através de outro mecanismo.

E acrescenta que a compensação que o proprietário tenha que cumprir ou receber só se efetiva com a emissão do alvará.

⁶¹ Como forma de conciliar o direito de construir com a função social da propriedade (cfr. Alves Correia, *Manual de Direito do Urbanismo*, ob. cit., pág. 752, nota de rodapé 32, *in fine*).

⁶² Sobre a impossibilidade de registar a transferência de edificabilidade prevista em plano municipal de ordenamento de território, cfr. deliberação no P.º CR 17/2009 SJC-CT, aprovada em sessão do conselho técnico dos registos e do notariado, de 20/03/2009, homologada por despacho do presidente de 27/03/2009, disponível em <http://www.irn.mj.pt/IRN/sections/irn/doutrina/pareceres/predial/predial-sumarios-de/>

Esta compra e venda de edificabilidade entre proprietários ou entre estes e a câmara municipal é, portanto, um dos instrumentos que o RJIGT prevê para a concretização da perequação.⁶³

Ora a questão que se coloca é se esta compra e venda de edificabilidade, que dissocia o direito de construir do direito de propriedade, dá origem a um direito real na esfera do proprietário recetor-comprador.

Se entendermos, como Cláudio Monteiro, que esta compra e venda pode dar origem a um direito real⁶⁴⁻⁶⁵ ou obrigacional,⁶⁶ no primeiro caso ela daria lugar a uma tributação em sede de mais-valias.

⁶³ Mecanismo de perequação diferente dos mencionados no artigo anterior, por não depender da existência de licenciamento, mas tão só da previsão da edificabilidade em plano (que constitui o limite destas compras e vendas) e que, assim, pode estar acima ou abaixo do índice perequativo definido no plano (cfr. Fernanda Paula Oliveira, *Regime Jurídico dos Instrumentos de Gestão Territorial*, cit., pág. 503).

Em coautoria, a mesma autoria e Dulce Lopes, a propósito da desmaterialização do direito do urbanismo, referem as transferências de edificabilidade como “direitos desmaterializados”, ou seja, direitos que, embora referidos a certos solos (solos transmissores), se podem vir a concretizar noutros diferentes (solos recetores), apontando a compra e venda de edificabilidade como uma forma de perequação direta entre privados (cfr. *Direito do Urbanismo e Desmaterialização*, “Revista Cedoua, nº 29, Ano XV, 1.12, pág. 103).

Refira-se ainda que em zonas de tecido urbano já edificado e consolidado dificilmente se poderão concretizar operações de reparcelamento, sendo a alternativa a celebração de contratos como a permuta ou, precisamente, a compra e venda de edificabilidade, Alguns autores salientam que esta dificuldade prática de efetivação de reparcelamentos em zonas urbanas consolidadas conduz ao afrouxamento da remodelação e da renovação dos centros urbanos e propicia a deterioração progressiva das zonas interiores das cidades (cfr. Alves Correia, *Manual de Direito do Urbanismo*, ob. cit., pág. 624).

⁶⁴ Que refere, em *O Domínio da Cidade, A Propriedade à Prova no Direito do Urbanismo*, AAFDL, 2013, pág. 591, que o plano coisifica a edificabilidade, assegurando a sua natureza imobiliária através da ligação ao solo no qual materialmente se incorporará.

Ora, se a sujeição das transferências de edificabilidade a registo predial não é por si só um sinal de estarmos perante um direito real, já que existem direitos de crédito registáveis, tais como o arrendamento de duração superior a seis anos e o contrato-promessa meramente obrigacional (e o contrato-promessa com eficácia real para quem, como Henrique Mesquita, não lhe atribui a natureza de um direito real), a verdade é que o legislador pode coisificar direitos, atendendo à situação economicamente vantajosa ligada à sua titularidade, para que eles possam ser objeto de relações jurídicas sem que o respetivo titular se prive da sua base, neste caso a propriedade, tornando assim esses direitos como objeto de outros direitos (propriedade do direito de construir) – “*ideação de um bem economicamente fruível*”; neste sentido, Orlando Carvalho, *Direito das Coisas*, Coimbra Ed., 2012, pág. 140; e o mesmo autor, a propósito do princípio da coisificação, refere ainda “Que ao falar-se de coisa se fala aqui, não só de toda a coisa em sentido estrito (...), mas mesmo de coisa em sentido amplo e, portanto,

No entanto, se a transferência de edificabilidade servir apenas para fins de perequação, não vislumbramos como é que ela seja suscetível de gerar mais-valias.

Ora, se a transferência de edificabilidade visa repor a igualdade entre proprietários, a verdade é que não surge qualquer ganho para quem aliena a edificabilidade, mas tão só a reposição do seu direito abstrato de construir, no caso em espécie.

E mesmo nos casos em que efetivamente se gere uma mais-valia para além da perequação, a mesma dificilmente será tributada pelo valor real.

Senão vejamos.

Sucedem que o essencial do regime dos direitos reais e até o próprio conceito de prédio estão pensados para uma propriedade rústica, e, portanto, para um prédio *plano*, não assumindo qualquer relevância o volume, nem sequer para efeitos fiscais (a título de exemplo, o CIMT manda calcular o

dos próprios *direitos* (quando suscetíveis de coisificação, obviamente) (...). Temos assim que o princípio da coisificação abrange, em regra, todos os bens coisificáveis – ou, como se disse, tanto as coisas em sentido estrito como as coisas em sentido amplo (direitos) (...).”; fala este autor de “variação sobre o bem que não apenas se distingue deste último como surge, ela própria, como um bem verdadeiro. Quer isto dizer que o direito subjetivo transporta nestes casos uma situação vantajosa suscetível de um aproveitamento diverso do que concretamente faculta o objeto desse direito, justificando uma especial negociação e, sendo preciso, a sobreposição de outro direito. (...) A titularidade do direito tem de permitir uma fruição por pessoa diversa do titular desse direito, em termos de *iura in re*, com idênticas prerrogativas e idêntica eficácia *erga omnes*”. Ou, nas palavras de Fernanda Paula Oliveira e Dulce Lopes, em *Direito do Urbanismo e Desmaterialização*, ob. cit., estamos neste caso perante *direitos desmaterializados*. Estas autoras pontam, aliás, outras situações em que na prática o direito de construir tem sofrido essa desmaterialização: o caso de atribuição de *créditos de construção* por planos em áreas de recuperação e reconversão (Porto) e em casos de concretização de operações urbanísticas com interesse municipal (Lisboa).

Mas mais: se o nº 1 do artº 204º do Código Civil define como coisas imóveis os prédios rústicos e urbanos, as águas, as árvores, os arbustos e os frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo, *os direitos inerentes aos imóveis* mencionados nas alíneas anteriores e as partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos, não vemos como não considerar como coisa imóvel, direito inerente a um prédio, o *ius aedificandi*, para mais tendo em conta o regime que ora se comenta, que implica o desligar do *ius aedificandi* do direito de propriedade que inicialmente lhe subjaz.⁶⁵ Nem o princípio da tipicidade ou do *numerus clausus*, previsto no nº 1 do artº 1.306º do CC, impede o legislador de criar novos direitos reais, tal como sucedeu com o direito real de habitação periódica.

⁶⁶ Admitindo negócios jurídicos com efeitos meramente obrigacionais antes da consolidação do direito de construir através do plano, que terão por objeto uma coisa futura (*O Domínio da Cidade...*, ob. cit., pág. 591).

direito de superfície, nas alíneas f) e g) do seu artº 13º, como correspondendo a 80% do valor *do terreno*).⁶⁷

Ora o CIMT não determina a fórmula de cálculo deste direito real (tal como não o faz relativamente às servidões), pelo que forçoso será concluir que, se considerarmos que dão origem a um direito real, embora sujeitas a mais-valias, as transferências onerosas de edificabilidade serão tributadas com base no valor que as partes lhes atribuírem.

Não podemos deixar de fazer ainda referência à transferência de edificabilidade prevista no artº 21º da Lei nº 31/2014, de 30 de maio (Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo).

Nos termos deste preceito legal, os planos territoriais de âmbito intermunicipal ou municipal podem permitir que a *edificabilidade* por eles atribuída a um lote ou a uma parcela de terreno seja *transferida* para outros lotes ou parcelas, visando prosseguir, designadamente, finalidades de conservação da natureza e da biodiversidade, salvaguarda do património natural, cultural ou paisagístico, prevenção ou minimização de riscos coletivos inerentes a acidentes graves ou catástrofes e de riscos ambientais, reabilitação ou regeneração, dotação adequada em infraestruturas, equipamentos, espaços verdes ou outros espaços de utilização coletiva, habitação com fins sociais e eficiência na utilização dos recursos e eficiência energética, transferência que deve ser objeto de inscrição no registo predial.

Não nos parece que estas transferências gerem qualquer tipo de mais-valias, uma vez que não estamos perante transmissões onerosas, mas, ao invés, apenas perante transferências de edificabilidade tendo em vista o correto ordenamento do território e, portanto, operadas por motivo de interesse público.

⁶⁷ Sobre esta matéria, cfr. Luís A. Carvalho Fernandes, *Do Direito de Sobrelevação*, in “Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais”, Vol. III, Coimbra Editora, 2007, pág. 61, *A Situação Jurídica do Superficiário-Condómino*, in “Revista da Ordem dos Advogados”, ano 66, 2006, pág. 547, e J. A. Mouteira Guerreiro, *Reflexões sobre o Direito de Superfície, a sua Titulação e Registo, os Volumes e o Conceito de Prédio Urbano*, in “Temas de Registos e de Notariado”, Almedina, 2010, pág. 393, propondo este último autor a seguinte definição de prédio urbano: “uma determinada volumetria edificada ou edificável que possa ser objeto de relações jurídicas”. Cláudio Monteiro utiliza a expressão “conceção espacial ou volumétrica da propriedade” (*O Domínio da Cidade...*, ob. cit., pág. 587).

Operação de reparcelamento

No que respeita à *operação de reparcelamento*, prevista na alínea i) do artº 2º *in fine* do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE) – loteamento conjunto -, mas também no artº 164º do RJIGT, entendida como “operação de reestruturação da propriedade que consiste no agrupamento de terrenos localizados em solo urbano e na sua posterior divisão, com adjudicação dos lotes resultantes aos primitivos proprietários ou a outros interessados”, meio técnico de levar a cabo a execução dos instrumentos de gestão territorial, aplicável aos planos de pormenor com efeitos registais (cfr. artº 108º deste último diploma), parece estarmos perante uma *aquisição originária*.

Segundo Fernanda Paula Oliveira,⁶⁸ “Estando a operação de reparcelamento sujeita a prévio controlo municipal, a transformação fundiária opera por força do ato administrativo em que aquele controlo se traduz (...) o qual tem claros efeitos reais (...). No reparcelamento, a fase da constituição da massa de concentração extingue os antigos direitos sobre os solos, criando-se, com a massa de distribuição, novos direitos, não sendo, por esse motivo, necessária a realização de quaisquer negócios jurídicos que procedam à transmissão da propriedade dos terrenos entre os intervenientes.”

Mesmo que se entendesse que ainda assim ela enquadra o conceito de transmissão para efeitos fiscais quando existe intervenção de terceiros na operação, a verdade é que os custos que estes assumem são elegíveis como despesas a abater em futuras vendas de lotes que lhes venham a ser adjudicados, mas vão também contribuir para o aumento de valor dos lotes dos proprietários intervenientes no reparcelamento, razão pela qual se nos afigura complexo, senão impossível, apurar mais-valias derivadas dessa transferência; mais claro e eficaz será tributá-las aquando da venda dos lotes.⁶⁹

⁶⁸ Fernanda Paula Oliveira, *Direito do Urbanismo. Do Planeamento à Gestão*, Associação de Estudos de Direito Regional e Local, Set. 2015, 2ª Ed. (reimpressão), pág. 311, e *Implicações Notariais e Registais das Normas Urbanísticas*, Almedina, 2005, pág. 68. No mesmo sentido de estarmos perante uma aquisição originária Mouteira Guerreiro, *Efeitos Registais Decorrentes da Execução Urbanística*, “Temas...”, ob. cit., pág. 377. Cfr. ainda o artº 169º do RJIGT quanto aos efeitos do reparcelamento.

⁶⁹ Nessa fase de venda dos lotes resultantes de uma operação de reparcelamento, atenta a diferença de taxas em sede de IRS e de IRC, como acima referido, e uma vez que a jurisprudência entende unanimemente que as pessoas singulares que levam a cabo operações de loteamento são, por isso, tributadas em sede de categoria B, pode ser fiscalmente muito favorável que os proprietários e os terceiros envolvidos na operação constituem uma sociedade comercial

Expropriação

No que respeita à *expropriação*, a questão, se pacífica na doutrina e na jurisprudência,⁷⁰ levanta algumas questões, tendo em conta a inversão de

entre si, quer estejamos no âmbito de sistema de compensação, de cooperação ou de iniciativa municipal (arts. 149º, 150º e 151º do RGIT).

⁷⁰ Veja-se o acórdão do STA de 17/01/1996, Pº nº 019846, relator Rodrigues Pardal, no sentido de que “No caso de expropriação por utilidade pública – quer se trate de expropriação amigável quer litigiosa – de terrenos para construção, os ganhos eventualmente obtidos com tal ato não são passíveis de tributação do imposto de mais-valias, nos termos do artº 1º, nº 1, do CIMV, uma vez que tal instituto não traduz uma transmissão onerosa prevista naquele preceito, mas uma aquisição originária da propriedade.” Cfr. ainda o acórdão do STA de 21/10/1987, Pº nº 004713, relator António Gomes. Também a administração tributária verteu o mesmo entendimento no ofício-circular nº D-2/87, de 4 de Agosto; contudo, o ofício-circular nº X-4/90, de 22 de Novembro veio fixar um novo entendimento de que “A partir da data da entrada em vigor do Código do IRS, ficou prejudicado o entendimento sancionado relativamente ao Código do Imposto de Mais-Valias e transmitido através do ofício-circular nº D-2/87, de 4 de Agosto, no sentido de que não eram considerados resultantes de transmissão onerosa os ganhos obtidos na expropriação de terrenos para construção”. Acompanhamos a opinião de Armando Faria Menezes, em artigo disponível em <http://www.informador.pt/artigos/F154.013C/A-Tributacao-em-IRS-das-Indemnizacoes-Emergentes-da-Expropriacao-por-Utilidade-Publica-de-Bens-Imoveis>, quando afirma, com base no princípio da legalidade, na vertente de reserva de lei parlamentar (nº 1 do artº 165º e nºs 2 e 3 do artº 103º da CRP), que “Este novo entendimento da Administração Fiscal talvez pudesse ser suportado pelo artº 44º, nº 1 – alínea b) do CIRS que estabelece como valor de realização nas expropriações o valor da indemnização. Poderíamos dizer, ainda, que este normativo, não obstante figurar entre as normas que visam a determinação da matéria tributável, tem por função desenvolver uma norma de incidência objectiva – o artº 10º, nº 1 alínea a) – e, por isso, da conjugação das duas normas poderíamos concluir que o legislador do CIRS quis incluir nas mais-valias imobiliárias as expropriações por utilidade pública. Porém, numa interpretação conforme à Constituição, tal entendimento teria de ser considerado organicamente inconstitucional, porquanto, o artº 4º, nº 2 – alínea g) da Lei nº 106/88 apenas concedeu autorização para tributar as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de imóveis, noção que, como já sabemos, e por definição, não inclui no seu âmbito as expropriações. Logo, teríamos de considerar que o Governo ao aprovar o CIRS teria excedido a autorização concedida pelo Parlamento. Poderíamos, ainda, sustentar que a norma do artº 44º, nº 1 – alínea b) do CIRS se refere às expropriações amigáveis, mas, como vimos acima, a expropriação amigável não perde a natureza de aquisição originária (não translativa), pelo que também não cabe na previsão do artº 10º, nº 1 – alínea a) do CIRS, que apenas abrange as aquisições derivadas (translativas). Somos, pois, de opinião de que este novo entendimento, expresso pela Administração Fiscal, é ilegal e indefensável no plano do Direito Constitucional. Evidentemente que, se o legislador fiscal quiser sujeitar a IRS as indemnizações emergentes de Pºs de expropriação por utilidade pública, terá de as incluir na previsão do artº 10º do CIRS, mediante a necessária alteração legislativa a levar a cabo pela Assembleia da República.” Acrescentamos ainda que a Lei nº 106/88, de 17 de

orientação da administração fiscal, embora os contribuintes pareçam não estar a reagir; na verdade, a expropriação é uma forma de aquisição originária dos direitos expropriados, que extingue o direito de propriedade, razão pela qual a indemnização recebida pelos cidadãos expropriados não constitui um preço, não havendo assim lugar a qualquer transmissão onerosa de direitos.

*Afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário*⁷¹

O CIRS prevê, neste caso, uma alienação ficcionada, porquanto o bem permanece no património da mesma pessoa.⁷²

Porém, embora a afetação a uma atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário origine incidência, o imposto só se torna exigível quando o bem vier a ser efetivamente alienado, suspendendo-se entretanto a tributação;⁷³ pretende-se, assim, com este regime, evitar a tributação antes que ocorra a alienação do bem.⁷⁴

Só no ano em que ocorrer a alienação é que haverá que proceder à tributação de “duas” mais-valias (a serem alculadas segundo regras diferentes, as das categorias G e B):

- a) A gerada enquanto o bem esteve no património particular do sujeito passivo (categoria G), confrontando-se o valor de aquisição com o valor de mercado à data da afetação, tributável apenas em 50% e

setembro, que autorizou o Governo a aprovar o IRS e o CIRC refere, na alínea g) do seu nº 2, que se consideram mais-valias “os ganhos resultantes da transmissão onerosa de bens imóveis”, ao que acresce o facto de no caso da expropriação o expropriado ver forçado o momento da *realização*.

⁷¹ Segunda parte da alínea a) do nº 1 do artº 10º do CIRS. Sobre esta matéria, M. H. Freitas Pereira, *Tratamento fiscal da transferência de bens imóveis entre o património privado e o património empresarial de uma pessoa singular*, “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, nº 27, 1992, pág. 7 e Manuel Faustino, *Comentário às Alterações Legislativas do IRS*, in “IRS de Reforma em Reforma”, pág. 131.

⁷² Um exemplo desta situação é o caso da afetação de terrenos agrícolas à construção de imóveis.

⁷³ Nos termos do disposto na alínea b) do nº 3 do artº 10º do CIRS tal ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa.

⁷⁴ Ou outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas, como a transferência do bem novamente para o património particular do sujeito passivo ou a sua destruição em virtude da ocorrência de sinistro.

- b) A gerada enquanto esteve afeto à sua atividade empresarial ou profissional (categoria B), confrontando-se o valor de mercado à data da afetação com o valor da alienação, tributável na sua totalidade (ou em 95%, no caso do regime simplificado, como já referido).

O valor de afetação, correspondente ao valor de mercado dos bens à data da afetação (alínea c) do nº 1 do artº 44º e nº 2 do artº 29º do CIRS), pode ser substancialmente diferente do valor de aquisição, não obstante a administração fiscal reservar para si a possibilidade de proceder à sua correção quando considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde ao que seria praticado por pessoas independentes (cfr. nºs 2 e 4 do artº 29º do CIRS).⁷⁵

*Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis*⁷⁶

Este caso será, por exemplo, o da cessão contratual em contrato-promessa na qual o cedente receba do cessionário um valor superior relativamente ao por si pago ao inicial promitente-vendedor.

Esta situação, prevista na alínea d) do nº 1 do artº 10º do CIRS, constitui uma exceção ao nº 1 do artº 5º do mesmo Código, tal como previsto na parte final do mesmo preceito; por isso que estas situações são tributadas em sede de categoria G e não de categoria E (rendimentos de capitais).

De notar que quando confrontamos o teor da alínea a) do nº 1 do artº 10º com o da alínea d) verificamos que esta tem um âmbito de aplicação que nos parece ultrapassar os contratos que tenham por objeto direitos reais sobre imóveis, porquanto aqui se fala em “contratos relativos a imóveis”.

Por outro lado a Lei nº 106/88, de 17 de setembro, que autorizou o Governo a aprovar o IRS e o CIRC refere, na alínea g) do seu nº 2, que se consideram mais-valias “os ganhos resultantes da cessão do arrendamento e de outros direitos e bens afetos, de modo duradouro, ao exercício de atividades profissionais independentes”, sendo que o âmbito da alínea d) do nº 1 do artº 10º do CIRS extravasa essa previsão, ao aplicar-se à cessão de

⁷⁵ Inversamente, a transferência para o património do particular do sujeito passivo de bens afetos à sua atividade empresarial e profissional também gera mais-valias, correspondendo o valor dos bens ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência (cfr. nº 3 do artº 29º do CIRS).

⁷⁶ Alínea d) do nº 1 do artº 10º do CIRS.

outras posições contratuais fora do âmbito do exercício de atividades profissionais independentes.

Parece-nos, contudo, completamente fora da previsão do preceito a transmissão onerosa da posição numa licença de uso privativo do domínio público ou numa concessão de exploração, se tivermos em conta que não estamos perante um direito real.⁷⁷

3.2. Momento da tributação, da realização e da aquisição

Momento da tributação

Por regra, as mais-valias prediais são tributáveis no ano da prática do ato que gera a realização da mais-valia, ou seja, no ano da alienação (nº 3 do artº 10º do CIRS).

No entanto, esta disposição legal afasta aquela regra em três situações:

- a) Nos casos de promessa de compra e venda ou troca, em que se presume que o ganho é obtido logo que verificada a *tradição*⁷⁸ ou a posse dos bens ou direitos objeto do contrato – alínea a),
- b) Nos casos de *afetação* de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário, em que o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas – alínea b), e

⁷⁷ A propósito da hipoteca do direito resultante de concessões de bens do domínio público previsto na alínea d) do nº 1 do artº 688º do CC (cujo registo se encontra previsto na alínea v) do nº 1 do artº 2º do Código do Registo Predial – cfr. também arts. 84º e alínea z) do nº 1 do artº 95º), afirma Marcello Caetano, in *Manual de Direito Administrativo* (colaboração de Freitas do Amaral), Vol. II, 8ª ed., Coimbra Editora, 1969, pág. 944) que o objeto da hipoteca não é o direito de uso privativo resultante da concessão, que não é um direito real, mas um direito de natureza obrigacional, e nem sequer é um direito de carácter patrimonial, pois tem carácter público, logo, não pode ser hipotecado, acrescentando que o que pode ser hipotecado são os edifícios e obras construídos no terreno dominial que pertencem em propriedade ao particular. Já a alienação dessas obras poderá gerar mais-valias. Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria, Ana Raquel Gonçalves Moniz, *O Domínio Público – O Critério e o Regime Jurídico da Dominialidade*, Almedina, reimpressão da Ed. de jan. 2005.

⁷⁸ Ao contrário do previsto em sede de IMT, não existe qualquer isenção para estes casos no CIRS, ainda que se trate de um imóvel destinado a habitação própria e permanente.

- c) Nos contratos de permuta de bens presentes por *bens futuros*, em que a tributação apenas ocorre no momento da celebração do contrato que formaliza a aquisição do bem futuro, ou no momento da sua tradição, se anterior – alínea c).

Trata-se de casos em que o CIRS equipara determinadas situações de facto a alienações, tendo em conta a sua *substância económica*, ficcionando a partir daí a existência de uma transmissão económica do bem para efeitos de incidência de imposto, tal como sucede, por exemplo, em sede de IMT.

Momento da realização

A relevância do momento de realização decorre sobretudo do facto de ser esse o momento que determina a obrigação do pagamento do imposto; no entanto, como adiante se referirá, do conceito de momento da realização podem retirar-se algumas conclusões acerca do momento da aquisição que é relevante para efeitos fiscais.

Ora, se a data em que se verifica a *tradição* é relevante para a determinação do momento da aquisição, “por uma questão de coerência do sistema fiscal, se isto é válido para efeitos da data de realização em sede do alienante, também terá que ser válido para efeitos de determinação da data de aquisição em sede do adquirente.”⁷⁹

Prescreve ainda o nº 3 do artº 10º do CIRS que:

- Nos contratos de *permuta de bens presentes por bens futuros* a tributação ocorre no momento da celebração do contrato que formalize a aquisição do bem futuro, ou no momento da sua tradição, se anterior e que
- Nos casos de *afetação* de bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

Momento da aquisição

O momento da aquisição é de grande relevância, essencialmente por três ordens de razões:

⁷⁹ Cfr. Abílio Marques, cit.; ver ainda nota 70.

- a) É esse momento que vai determinar o valor de aquisição,
- b) Consoante o momento considerado como sendo o de aquisição, assim pode ou não a alienação estar excluída da tributação de mais-valias, ao abrigo do regime transitório previsto no artº 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o CIRS e
- c) Esse momento também releva para efeitos de contagem do período de caducidade.

Assim, veio o STA fixar jurisprudência nos seguintes sentidos:

*Tradição:*⁸⁰ Deverá considerar-se como momento de aquisição o da tradição, se anterior à data da titulação do contrato.

*Usucapião:*⁸¹ Embora para a lei civil o momento relevante para adquirir o direito de propriedade por usucapião seja o do início da posse,⁸² pode acontecer que o momento em que finda o prazo para a invocar se verifique em data posterior, sendo o decurso do prazo que possibilita o exercício do direito potestativo de usucapir o momento em que se verifica a aquisição para efeitos de tributação em mais-valias.⁸³

*Sucessão:*⁸⁴ O *sucessor mortis causa* também é um adquirente, surgindo como um novo titular dos bens deixados pelo *de cuius*.

*Extinção de direitos reais menores:*⁸⁵ Relativamente à consolidação da propriedade plena por extinção de direitos reais menores, vg. o usufruto, o

⁸⁰ Acórdão de 13/07/2016, Pº 01624/15, relator Casimiro Gonçalves.

⁸¹ Acórdão de 30/01/2013, Pº nº 01072/12, relator Lino Ribeiro.

⁸² Cfr. artº 1288º e alínea c) do artº 1317º do CC.

⁸³ Porém, no sentido de que “O Direito Fiscal não criou conceitos próprios sobre a matéria, parecendo razoável concluir que se terá de socorrer dos conceitos da lei civil, para o qual o possuidor é havido como proprietário desde o início da posse, cfr. Informação nº 2171/2002, datada de 26/12/2002, sancionada por Despacho do Subdiretor-Geral, datado de 03/01/2003, que acompanhou o Ofício nº 1003, de 03/01/2003, da Direção de Serviços do IRS e Parecer nº 452, da DGCI-DSJC, de 03/10/2003.

Ora se tivermos em conta o instituto da acessão na posse (ainda que admitindo que tal só é possível se a anterior aquisição for validamente titulada, o que não é pacífico), parece-nos difícil defender a posição assumida no citado acórdão.

⁸⁴ De 06/04/2016, Pº nº 0301/15, relator Dulce Neto.

⁸⁵ Cfr. acórdãos do STA de 18/01/2012, Pº nº 0201/11, e de 25/09/2013, Pº 0369/13, relator Valente Torrão.

No caso de doação com reserva de usufruto simultâneo para um casal considera a administração fiscal que a morte de cada usufrutuário origina uma aquisição de metade do usufruto pelo proprietário da raiz (cfr. Informação nº 1926/03, de 20/10/2003, sancionada por despacho, de 09/01/2004, do Subdiretor-Geral, António Luís Esteves Gil).

momento considerado pela jurisprudência como sendo o de “aquisição” é o da extinção desse direito parcelar.

*Partilha por óbito*⁸⁶ ou *por divórcio*: Tudo aquilo que vier a ser adjudicado ao herdeiro que exceda a quota ideal que lhe pertence na herança ou na meação dos bens comuns do casal deve considerar-se como adquirido onerosamente no momento da partilha, mediante o pagamento de tornas por esse excesso aos restantes herdeiros ou ao ex-cônjuge, devendo contabilizar-se como aquisição gratuita a quota correspondente ao direito resultante do quinhão herdado, que se considera adquirido no momento da abertura da sucessão.

3.3. Exclusões de incidência

Realçamos o facto de estarmos perante delimitações negativas de incidência, e não de benefícios fiscais (isenções ou reduções de taxa), que pressupõem uma tributação, razão pela qual não é aplicável nestes casos a exigência de o sujeito passivo não possuir dívidas fiscais -arts. 13º e 14º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

3.3.1. Regime transitório

Antes da entrada em vigor do CIRS as mais-valias não eram tributadas com o carácter geral com que o são na atualidade:⁸⁷ vigorava então o *Código do*

⁸⁶ Cfr. acórdãos do STA de 05/06/2013, Pº nº 01282/12, relator Dulce Neto, de 12/06/2014, Pº nº 06726713, relator Joaquim Condoso, de 24/09/2015, Pº nº 07882/14, relator Jorge Cortês, e de 30/09/2015, Pº nº 01816/06.0BEVIS, relator Pedro Vergueiro.

Sucedeu que a administração fiscal, através da Circular nº 21/92, de 19/10/1992, esclareceu que “O momento de aquisição dos bens por sucessão *mortis causa* é o da abertura da herança, ainda que na partilha sejam adjudicados aos herdeiros bens de valor superior ao da quota ideal”, tendo entretanto alterado o seu entendimento na ficha doutrinária referente ao Pº nº 1866/2008, por despacho concordante do Subdiretor-Geral, datado de 01/07/2008.

Ora, apesar de as orientações administrativas que fixam interpretações não serem fonte de normas tributárias e por isso não vincularem os particulares, acabam por produzir efeitos externos porque, tal como previsto no artº 68º-A da LGT, se publicadas, são auto-vinculantes, estando a administração tributária obrigada a agir de acordo com as que estejam em vigor no momento do facto tributário. Daí que a orientação da mencionada circular de 1992 tenha obtido vencimento a favor dos contribuintes nos acórdãos do STA de 17/10/2012, Pº nº 0583/12, relator Isabel Marques da Silva, e de 26/10/2016, Pº nº 053/15, relator Dulce Neto.

⁸⁷ Refere o nº 2 do preâmbulo daquele diploma que: “A ideia de que se partiu para traçar os limites do imposto foi a de considerar mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda. É uma ideia decerto sujeita a reparos

Imposto de Mais-Valias (CIMV), aprovado pelo Decreto-Lei nº 46.373, de 09/06/1965, resultante da reforma fiscal dos *anos sessenta*, que entrou em vigor, em 09/07/1965.

Constituíam factos geradores da sujeição do Imposto de Mais-Valias (IMV), conforme disposto no artº 1º daquele Código e quando ao que ora nos ocupa, que são apenas as mais-valias imobiliárias:⁸⁸

- a) A transmissão onerosa de terreno para construção, quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos *encargos de mais-valia* previstos no artº 17º da Lei nº 2030, de 22 de junho de 1948,⁸⁹ ou no artigo 4º do Decreto-Lei nº 41616, de 10 de maio de 1958,⁹⁰⁻⁹¹ e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial⁹² (nº 1),

sob o ponto de vista teórico, mas que tem a vantagem de poder ser utilizada na prática. No entanto, resolveu-se aplicá-la, não a todos os bens naquelas condições, e sim apenas aos bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação. É o que acontece, sem dúvida, com os terrenos para construção; com os elementos do activo imobilizado das empresas (entre eles os trespasses e os alvarás) e os seus bens de rendimento; com o direito ao arrendamento dos escritórios e consultórios; com as quotas em sociedades e as acções.”

⁸⁸ Tributadas, no início, a uma taxa geral de 10%, sendo de 20% (o dobro) a incidente sobre mais-valias realizadas em terrenos para construção (cfr. artº 16º do CMV), que subiram posteriormente para 12% e 24%, respetivamente.

⁸⁹ Que estabelecia que os prédios rústicos não expropriados quando, por virtude de obras de urbanização ou abertura de grandes vias de comunicação, aumentassem consideravelmente de valor pela possibilidade da sua aplicação como terrenos de construção urbana, ficavam sujeitos a um *encargo de mais-valia*, em termos regulados nos artigos seguintes.

⁹⁰ Que estabelecia que ficavam sujeitos ao encargo de mais-valia, nos termos da legislação aplicável, os terrenos da margem sul do Tejo situados na zona valorizada pela construção da ponte entre Lisboa e Almada e dos seus acessos.

⁹¹ Tal como refere José Guilherme Xavier de Basto, in *IRS – Incidência Real ...*, ob. cit., pág. 426, nota 485, o IMV não incidia, assim, “sobre os terrenos para construção que estivessem sujeitos ao designado *encargo de mais-valias*, exigido aos proprietários de prédios rústicos que, em virtude de obras de urbanização ou de simples aprovação dos respetivos projetos, ou de abertura de estradas ou outras vias de comunicação, aumentam de valor, por passarem a ser considerados terrenos para construção.” Pretendia-se, assim, não tributar imóveis que já tivessem sido objeto de uma contribuição especial, razão pela qual se excluía estas situações da incidência do IMV.

⁹² Caso em que estas mais-valias (resultantes da alienação onerosa de terrenos para construção no exercício de uma atividade com caráter empresarial, que se presumia ter essa natureza se a alienação ocorresse nos dois anos seguintes ao da aquisição, nos termos do disposto no § 1º do artº 1º do CIMV) seriam tributadas em sede de Contribuição Industrial; com a entrada em vigor do CIRS e do CIRC estas mais-valias passaram a ser tributadas em IRS ou IRC.

- b) A transmissão onerosa de elementos do ativo imobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição⁹³ (nº 2) e
- c) O trespasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios afetos ao exercício de profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional (nº 3).

O mencionado Decreto-Lei que aprovou o CIMV introduziu, no seu artº 2º, um *regime transitório* que excluía da incidência:

- a) Os ganhos acima referidos em a), se o terreno tivesse sido adquirido antes da data do diploma, 09/06/1965, e
- b) Os ganhos acima referidos em b), se a transmissão onerosa dos elementos, bens ou valores aí referidos fosse anterior à entrada em vigor do código, 09/07/1965.

Determinava ainda o § 2º do mencionado artº 1º do CIMV que seriam havidos como *terrenos para construção* os:

- a) Situados em zonas urbanizadas ou
- b) Compreendidos em planos de urbanização já aprovados e
- c) Os assim declarados no título aquisitivo.

Já no âmbito da reforma fiscal do final dos *anos oitenta*, o artº 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o CIRS, veio estabelecer um *regime transitório* para a categoria G, segundo o qual os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo já referido Decreto-Lei nº 46.373, de 9 de junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficavam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitassem tivesse sido efetuada depois da sua entrada em vigor (do CIRS), ou seja, após 01/01/1989.⁹⁴

⁹³ Por exemplo, prédios destinados a arrendamento.

⁹⁴ Transcreve-se, pelo interesse para a matéria que ora nos ocupa, o mencionado preceito: “Artigo 5º *Regime transitório da categoria G:1* – Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei nº 46.373, de 9 de junho de 1965,

Este regime transitório muito terá ficado a dever-se ao facto de as mais-valias passarem a ser tributadas, com a entrada em vigor do CIRS, de uma forma muito mais sistemática; o legislador optou neste caso por um critério de *justiça individual*, com a preocupação de não lesar expectativas e atendo o facto de as mais-valias resultarem normalmente de uma maturação da valorização por longos períodos, afastando assim uma “retroatividade” que seria afinal uma mera retroatividade de facto, em detrimento de uma igualdade horizontal, já que em situações idênticas o contribuinte será tributado ou não conforme a data em que adquiriu o imóvel.

De notar que este regime transitório apenas se aplica às mais-valias tributadas em sede de categoria G, e não já às tributadas em sede de categoria B (atividade empresarial).

Se estivermos no âmbito da categoria G então torna-se necessário verificar se é aplicável o mencionado regime transitório que exclui a tributação e para isso teremos que averiguar:⁹⁵

- a) Se estamos fora do âmbito do rendimento de uma atividade empresarial ou profissional,
- b) Se, estando perante rendimentos enquadráveis na categoria G, estamos perante uma aquisição:
 - b) 1. Ocorrida antes de 01/01/1989, data da entrada em vigor do CIRS,⁹⁶

bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código.”

Nos termos do disposto no n.º 2 deste preceito legal, cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor do CIRS, devendo a mesma ser efetuada através de qualquer meio de prova legalmente aceite. Estas situações são declaradas no anexo G1 (mais-valias não tributadas).

⁹⁵ Neste ponto seguimos de perto João Taborda da Gama, in *Terrenos ...*, ob. cit.

⁹⁶ Quanto ao momento de aquisição, ver ponto 3.2, pág. 16.

Relativamente a alienações de prédios adquiridos anteriormente a 01/01/1989, a administração fiscal veio esclarecer, na Circular n.º 8/92, de 03/06/1992, do SAIR, que o facto de os mesmos serem afetos ao regime da propriedade horizontal posteriormente a essa data não releva para efeitos de aplicação do regime transitório, ainda que o prédio tenha sido objeto de obras de reparação ou beneficiação; porém, se essas obras de reparação ou beneficiação ou outras originarem uma parte do prédio suscetível de utilização independente e de inscrição matricial autónoma, considerar-se-á essa parte como adquirida na data da sua inscrição na

- b) 2. De um prédio rústico ou de um prédio urbano edificado,
- b) 3. De um terreno para construção à época tributado em *encargos de mais-valias*.⁹⁷

Nos casos referidos em b) estaremos perante uma são sujeição a mais-valias, por via da aplicação do mencionado regime transitório.

Porém, a questão complica-se quando se alcança que importa concluir, para o efeito de afastar a aplicação daquele regime transitório:

- Em que momento se deve aferir se estamos ou não perante um terreno para construção e
- O que se deve entender por terreno para construção.

E para tal temos que recuar no tempo até ao regime então em vigor do Código da Contribuição Autárquica (CCA), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de novembro que, no nº 2 do seu artº 8º, manda aplicar à determinação do valor tributável dos terrenos para construção as normas contidas no também então em vigor Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CSISD).

Em que momento se deve aferir se estamos ou não perante um terreno para construção

Tem vindo o STA a fixar jurisprudência no sentido de que a alienação de prédios adquiridos antes da data da entrada em vigor do CIRS (01/01/1989) que:

- Não tinham a natureza de terrenos para construção na data da aquisição e
- Continuavam a não a ter essa natureza na data da entrada em vigor do CIRS,
- Estão excluídos de tributação, ao abrigo do regime transitório, ainda que após a entrada em vigor do CIRS tenham passado a ter a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal,⁹⁸ o que

matriz, uma vez que se trata não apenas factos modificativos do conteúdo originário do direito, mas ainda da titularidade da parte ampliada e suscetível de utilização independente.

⁹⁷ Pagos, não bastando a mera incidência abstrata.

⁹⁸ Cfr., entre outros, acórdãos do STA de 09/11/2005, Pº nº 0733/05, relator Vítor Meira, de 29/03/2004, Pº nº 01213/05, relator Lúcio Barbosa, de 12/12/2006, Pº nº 01100/05, relator

faz todo o sentido se tivermos em conta que se esses contribuintes tivessem alienado tais imóveis em 31/12/1988 estariam sujeitos a IMV.

O que se deve entender por terreno para construção

Tal como acima referido, o § 2º do artº 1º do CIMV considerava como *terrenos para construção* os

- Situados em zonas urbanizadas,
- Compreendidos em planos de urbanização já aprovados e
- Os assim declarados no título aquisitivo.

O §3º do artº 49º do CSISD, que determinava a obrigatoriedade de sempre que se transmitissem terrenos para construção declarar essa circunstância,⁹⁹ teve uma redação inicial em tido idêntica ao § 2º do artº 1º do CIMV.¹⁰⁰

Porém, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 223/82, de 7 de junho, o §3º do artº 49º do CSISD passou a considerar como *terrenos para cons-*

António Calhau, de 06/06/2007, Pº nº 0179/07, relator Jorge de Sousa, de 13/02/2008, Pº nº 0763/07, relator Jorge Lino, de 29/10/2008, Pº nº 0539/08, relator Miranda de Pacheco, e de 04/02/2009, Pº nº 0872/08, relator Miranda de Pacheco.

Outro argumento que preside a esta orientação centra-se no facto de se entender que *tendo-se optado pelo cálculo dos ganhos tributáveis a título de mais-valias com base na diferença entre o valor da aquisição e o valor da transmissão, a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas que haviam sido adquiridos antes da sua entrada em vigor incluiria, parcialmente, a aplicação retroativa do novo regime de tributação a ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, pois forçosamente se iriam tributar, além dos ganhos correspondentes à valorização gerada na vigência do novo Código, também alguns correspondentes à valorização que, como prédios rústicos, pode ter tido ocorrido antes da sua entrada em vigor.*

⁹⁹ A razão de ser da imposição desta declaração residia no facto de o CSISD isentar, no nº 8 ao seu artº 11º, a aquisição de terrenos para construção de prédios destinados a habitação (ou apenas parcialmente, quando o valor patrimonial atribuído à parte restante não exercesse um terço), no âmbito de uma política de benefícios à habitação, embora se tratasse de uma isenção condicionada, que não prejudicava a imediata liquidação e pagamento do imposto (cfr. artº 14º e nº 2 do artº 16º do mesmo Código) e que só seria reconhecida se o prédio ficasse concluído e apto para a habitação no prazo de dois anos a contar da aquisição do terreno e se a parte do prédio destinada a habitação ficasse isenta de contribuição autárquica. Se a edificação não fosse concluída e o terreno viesse a ser alienado o proprietário, além de não poder reaver a sisa paga, ficaria sujeito a imposto de mais-valias.

¹⁰⁰ Acrescentando apenas que seriam de considerar também como terrenos para construção os referidos no §2º da Lei nº 1368, de 21 de setembro de 1922 (terrenos destinados a nova construção ou por ela ocupados isentos de avaliação para efeitos de Contribuição Predial).

trução os terrenos, situados dentro ou fora do aglomerado urbano, para os quais houvesse sido concedido alvará de loteamento, aprovado projeto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tivessem sido declarados no título aquisitivo.^{101_102}

¹⁰¹ Nesse sentido, ainda antes da alteração legislativa, já se havia pronunciado o Ofício nº 1642, de 22/05/1978, Pº 57/1, Lº 13/1949, da 4ª Repartição: “Verificando-se não haver uniformidade na classificação dos terrenos para construção, tanto para efeitos de sisa e de imposto sobre as sucessões e doações, como de imposto de mais-valias (...) foi sancionado o entendimento de que o critério definidor do conceito de terreno para construção é o critério objetivo” fixado no §3º do artº 49º do CSISD.

Na verdade, o direito a edificar foi evoluindo ao longo do tempo, de uma conceção liberal, que o considerava como uma faculdade incluída no direito de propriedade, para a perspetiva atual, em face da qual a génese do direito de construir se transferiu da esfera privada para o domínio público e passou a ter natureza pública e a coexistir com a emergência dos direitos difusos de ordem social e coletiva (direito ao ambiente, ao urbanismo, à cultura, à preservação do património histórico e arquitetónico), não conferindo a mera definição de capacidade edificativa no plano direitos de per si, antes ficando estes dependentes do desenvolvimento de um processo produtivo complexo, de uma “aquisição gradual de faculdades urbanísticas” (cfr. Fernanda Paula Oliveira, *Direito do Urbanismo. Do planeamento...cit.*, pág. 103, e José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 3ª Ed., 2016, pág. 110).

¹⁰² Hoje o CIMI adota, no nº 3 do seu artº 6º, uma definição muito semelhante de *terreno para construção*, definido no mesmo preceito como aquele para o qual, encontre-se ele situado dentro ou fora do aglomerado urbano, tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia (leia-se licença, recebida comunicação prévia, tendo consideração as posteriores alterações ao RJUE) ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceto os terrenos para os quais as entidades competentes vedem quaisquer daquelas operações de construção ou loteamento, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos (ou, acrescentamos, abrangidos pelas restrições de utilidade pública decorrentes dos regimes da REN ou da RAN, nos quais não seja possível construir).

O mesmo Código, no nº 4 daquele artigo, considera, como *prédios urbanos da espécie “outros”* os terrenos que, situados dentro de aglomerado urbano, não sejam terrenos para construção, estejam abrangidos pela referida impossibilidade de construir ou lotear ou não tenham como destino normal uma utilização (efetiva) geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas (pode ler-se uma lista de exemplos de prédios urbanos da espécie outros em António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2015, pág. 47: os campos desportivos, as pistas de automóveis, as pistas de motociclos e de karts, os aeródromos ou pistas de aviação, as praças de touros, as carreiras de tiro, as igrejas, os cemitérios privados, as barragens, as etar’s, as marinas, as zonas verdes, as torres eólicas e respetivas subestações, as lixeiras, as pedreiras, etc.).

A Lei nº 39-B/94, de 27 de dezembro veio excetuar deste conceito os terrenos a que as entidades competentes vedassem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estivessem afetos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

A doutrina e a jurisprudência vieram a fazer uma interpretação do §3º do artº 49º do CSISD (que acabou por ter relevância no campo da aplicação da disposição transitória do CIRS acima referida) no sentido de que a declaração do contribuinte constante do título aquisitivo de estar a adquirir um terreno para construção não era o único elemento a ter em consideração para a classificação de um prédio como terreno para construção,

Estes prédios urbanos da espécie “outros” são avaliados em valor muito inferior ao dos terrenos para construção, inexistindo aqui qualquer objetivo de política fiscal que desincentive os espaços vazios dentro da cidade: a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do respetivo proprietário, consubstanciada quer no requerimento tendo em vista o licenciamento, quer na entrega da comunicação prévia, quer na declaração no título aquisitivo, neste último caso quando o terreno tenha viabilidade construtiva (cfr. nº 3 do artº 37º do CIMI).

Assim sendo, entendemos que uma informação prévia favorável (regulada nos arts. 14 e ss. do RJUE) requerida por um terceiro não é suscetível de alterar a natureza no prédio contra a vontade do seu proprietário, devendo nesse caso fazer-se uma interpretação restritiva do preceito.

São classificados como *rústicos* os terrenos situados em aglomerado urbano que não possam ter qualquer utilização geradora de rendimentos por força de disposição legal ou que estejam efetivamente afetos a fins agrícolas ou silvícolas (nº 2 do artº 3º do CIMI); o nº 4 do mesmo artigo do CIMI contém ainda um conceito de aglomerado urbano para efeitos de classificação de prédios como rústicos.

No que respeita à inscrição na matriz:

A administração fiscal veio esclarecer, na ficha doutrinária referente ao Pº IMI/2010000533/IVE658, com despacho concordante da Subdiretora-Geral da área dos IP, de 10/05/2010, que o prazo de 60 dias (alínea b) do nº 1 do artº 13º, que é de 30 dias se estivermos perante um facto que origine a cessação de uma isenção, conforme previsto no nº 5 do mesmo artigo) para o contribuinte declarar o evento suscetível de determinar a alteração da classificação de um prédio se conta da data em que o interessado receber a notificação do despacho de aprovação da operação urbanística.

E no caso de construção em prédio rústico veio também esclarecer o Ofício-Circulado nº 40.101, de 26/04/2011, da DSIMI, que no prazo de 60 dias a contar da data da emissão da licença de construção deve o contribuinte inscrever a parte do prédio rústico onde vai construir como terreno para construção.

havendo que lançar mão dos *critérios objetivos* constantes da mesma disposição legal.¹⁰³

Concordamos com João Taborda da Gama,¹⁰⁴ quando afirma que “a apetência jurídica para a construção há-se ser determinada por dois pressupostos: inexistência de construções, por um lado, e um grau de consolidação do *ius aedificandi* tendencialmente irrevogável, por outro. Numa palavra, é aquele ponto em que um sujeito pode juridicamente construir, mas ainda não construiu completamente.”

Por isso que o STA tem considerado que ainda que um terreno seja declarado no título aquisitivo como sendo terreno para construção ficará abrangido pelo regime transitório se for demonstrado que aquela vontade não chegou a ser concretizada até à entrada em vigor do CIRS.¹⁰⁵

¹⁰³ Cfr. F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, anotado e comentado, Editora Rei dos Livros, 4ª Ed, Nov. 1997, pág. 520 e ss. e jurisprudência e entendimento da administração fiscal aí citados: No sentido de que a impossibilidade de construir ou a falta de aptidão do terreno para tal afasta a presunção *iuris tantum* contida no §3º do artº 49º e referente à declaração constante do título se pronunciou o Tribunal de 2ª Instância, em acórdão de 02/02/1988 (CTF nº 350, pág. 574) e ainda o acórdão no Pº 59.098, de 03/11/1988 (CTF janeiro-março de 1989, pág. 250). Também o Ofício-Circulado nº 5347.11/91, de 10 de dezembro, da 1ª Direção de Serviços (NIP, DSCA) veio estabelecer orientações no sentido de que a localização de terrenos em zonas urbanizadas ou abrangidas por planos de urbanização aprovados só seriam de considerar como terrenos para construção se existisse aprovação de um projeto, licença de construção, alvará de loteamento ou que assim tivessem sido declarados no título aquisitivo, esclarecendo contudo que as declarações dos contribuintes não tinham “eficácia constitutiva”, abordando ainda a questão da caducidade dos alvarás de loteamento, cujos efeitos se entendia relevarem apenas para futuro.

Podemos assim concluir que se passou a interpretar o § 2º do artº 1º do CIMV, que entrou em vigor em 09/07/1965, à luz da redação introduzida pelo mencionado Decreto-Lei nº 223/82 ao §3º do artº 49º do CSISD, ao que não terá sido alheia a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 289/73, de 6 de junho, e do Decreto-Lei nº 400/84, de 31 de dezembro, que regularam o processo de licenciamento de operações de loteamento.

¹⁰⁴ In *Terrenos Para Construção...*, cit., pág. 99.

¹⁰⁵ Cfr. voto de vencido de Ascensão Lopes no acórdão do STA de 16/11/2016, Pº nº 0310/16, para uma situação em que não foi demonstrado não se estar perante terreno para construção à data da entrada em vigor do CIRS e se considerou haver lugar a tributação de mais-valias. Numa situação de alienação de um imóvel edificado adquirido antes de 01/01/1989 e alienado já na vigência do CIRS, com posterior demolição (num dos casos imposta pela Câmara), consideraram o STA, em acórdão de 04/11/2004, Pº nº 0659/04, relator Lúcio Barbosa, e o TCAN, em acórdão de 23/06/2005, Pº nº 149/2004, que se aplicava o regime transitório, pese embora à data da transmissão fosse conhecida a intenção de demolição.

Por outro lado o STA tem vindo a entender que, por exemplo, as vendas efetuadas a câmaras municipais para albufeiras e barragens, parques de cidades, escolas ou instalação de centrais termo elétricas não se enquadram no conceito de venda de terreno para construção para efeitos de aplicação do regime transitório.¹⁰⁶

Verifica-se portanto, da análise das decisões daquele tribunal, que se tem vindo a fazer uma interpretação atualista do CIMV, porquanto o conceito de *ius aedificandi*, a par do conceito de propriedade e da sua função social, foram evoluindo, considerando-se hoje que o direito de propriedade não integra em si mesmo o direito a edificar, que antes se concretiza ao longo do tempo.

Por outro lado o STA tem vindo a fazer uma interpretação restritiva do regime transitório no sentido de que a noção de terreno para construção para efeitos da sua aplicação pressupõe:

- Um direito atual de edificar (à data da aquisição ou da entrada em vigor do CIRS),
- Construções habitacionais ou comerciais e
- A inexistência de construções acabadas.

Na situação inversa, encontrando-se o prédio já demolido, decidiu o STA, em acórdão de 11/10/1989, Pº 005697, relator Horta do Vale, que a transmissão estava fora do âmbito de aplicação do regime transitório e portanto sujeita a tributação em mais-valias.

Também o TCAS, em acórdão de 12/05/2009, Pº nº 02894/09, relator Lucas Martins, afastou a tributação, por aplicação do regime transitório, num caso em que apenas existia pedido de licenciamento e não deferimento.

¹⁰⁶ Cfr. acórdãos do STA de 19/1/1972, Pº nº 16457, relator António Simões Correia (Barragem do Carrapatelo), de 09/02/1973 Pº nº 2034, relator Rui Pestana (Parque da Cidade no Porto), de 08/10/1975, Pº nº 224, relator Mário Arez (Barragem da Agueira e acessos), de 08/02/1995, Pº nº 013045, relator Horta do Vale (transmissão para a construção de uma escola), de 09/11/2005, Pº nº 0733/05, relator Vítor Meira (caso idêntico); no acórdão do STA de 02/12/1998, Pº nº 021117, relator Costa Reis, já se decidiu que o tipo de construção a que se destina o terreno é irrelevante (no caso um mercado municipal). Apud João Taborda da Gama, *Terrenos Para Construção...*, cit., pág. 107.

Já o Despacho de 25/02/1970, Pº 51/1, Lº 7/172 determinara que: “Os terrenos que constituem logradouros de edifícios integrados na zona de proteção ao Jardim Botânico, Faculdade de Ciências e Chafariz da Mãe de Água não são de considerar terrenos para construção para os efeitos do §2º do artº 1º do Código do Imposto de Mais-Valias e §3º do artº 49º do Código da Sisa, uma vez que tais terrenos jamais poderão ser destinados à construção, qualquer que seja a intenção do contribuinte (...)”.

3.3.2. Reinvestimento

Uma forma de contrariar ou moderar o efeito de imobilização (*lock-in effect*)¹⁰⁷ é não tributar a mais-valia, no todo ou em parte, quando o produto da realização é reinvestido em outros ativos ou ativos do mesmo tipo em prazo relativamente curto (*roll over*).¹⁰⁸

O artº 48º do CIRC, aplicável à determinação dos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B de IRS não abrangidos pelo regime simplificado, *ex vi* do disposto no artº 32º do CIRS, regula o reinvestimento das mais-valias, considerando a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias apenas em *metade* do seu valor se o valor de realização for reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou de ativos biológicos não consumíveis¹⁰⁹ no período de tributação anterior ao da realização ou até ao final do segundo período de tributação seguinte,¹¹⁰ independentemente da forma como a nova aquisição é financiada.

Os bens em que seja reinvestido o valor de realização não podem ser adquiridos (alínea b) do nº 1 do artº 48º do CIRS) em estado de uso a pessoa singular ou coletiva com a qual existam relações especiais nos termos do disposto no nº 4 do artº 63º do CIRC, devendo os bens em que seja reinvestido aquele valor permanecer na titularidade da empresa por período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, contado da data da realização.

Prevê-se a possibilidade de reinvestimento parcial (nº 2) e a obrigação de declarar a intenção de reinvestimento no período de tributação em que a realização ocorre, comprovando nos dois períodos seguintes os reinvestimentos efetuados (nº 5), e, não sendo concretizado o reinvestimento dentro do prazo, considera-se o valor não reinvestido como rendimento do período de tributação em que o prazo termina, majorado em 15% (nº 6),

¹⁰⁷ Sobre este tema cfr. José Guilherme Xavier de Basto, *Imposto de Mais-Valias e Efeito de Imobilização*, in “Boletim de Ciências Económicas, Suplemento do Boletim da Faculdade de Direito”, Vol. XIV, Faculdade de Direito, Coimbra, 1971, pág. 123.

¹⁰⁸ Para José Guilherme Xavier de Basto, *IRS – Incidência Real...*, cit., pág. 418, esta exclusão de incidência equivale a um adiamento ou suspensão da liquidação do imposto enquanto se verificarem os respetivos pressupostos.

¹⁰⁹ Cfr. nº 6 do artº 18º da Lei nº 106/88, de 17 de setembro, que autorizou o Governo a aprovar o IRS e o CIRC.

¹¹⁰ Antes da entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, era possível o reinvestimento nos três exercícios seguintes.

regime semelhante se aplicando ao regime simplificado do IRS, categoria B, por via do nº 6 do artº 31º do CIRS.

No tocante à categoria G regem os nºs 5 a 7 do artº 10º do CIRS.

Assim, o ganho proveniente da transmissão onerosa de imóveis destinados a *habitação própria e permanente* do sujeito passivo ou do seu agregado familiar pode ficar excluído da tributação se, cumulativamente (nºs 5 e 6 do artº 10º do CIRS):

- a) Se tratar de alienação onerosa de imóvel destinado a *habitação própria e permanente* do sujeito passivo ou do seu agregado familiar,¹¹¹
- b) O valor de realização,¹¹² *deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel*,¹¹³⁻¹¹⁴ seja reinvestido:¹¹⁵

¹¹¹ Como veremos, o imóvel “de partida” e o de “chegada” têm que se destinar a habitação própria e permanente.

Mas nem sempre foi assim: a Lei nº 10-B/96, de 23 de Março excluía da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação fosse reinvestido na aquisição de outro imóvel, sendo que com a entrada em vigor da Lei n. 109-B/2001, de 27 de dezembro a exclusão passou apenas a verificar-se se o reinvestimento se efetuasse com a aquisição não de um qualquer imóvel, mas apenas com a aquisição prédio destinado a habitação própria permanente.

¹¹² O valor a reinvestir será o *montante recebido na alienação* (valor de realização) e não a diferença entre esse valor e o da aquisição (mais-valia); neste sentido cfr. o acórdão do STA de 16/01/2013, Pº nº 0950/12, relator Lino Ribeiro; o que significa que se um contribuinte alienar a sua habitação própria permanente para adquirir uma de menor valor será tributado pela diferença; e o valor de realização pode ser o preço recebido ou o valor patrimonial definitivo que serviu para efeitos de liquidação de IMT, se superior (ver infra ponto 3.4.2.), embora o contribuinte possa fazer prova de que foi inferior ao valor patrimonial.

A ficha doutrinária no Pº 3919/2008, com despacho concordante do Substituto Legal do Diretor-Geral, de 16/12/2009, veio fixar o entendimento de que os ganhos advenientes da alienação onerosa de um direito de *superfície* podem ser considerados como reinvestidos; a ficha doutrinária no Pº 6833/2010, com despacho concordante da Subdiretora-Geral, de 16/10/2010, veio fixar o entendimento de que na norma de não sujeição não se encontram incluídos os arrumos, despensas ou garagens que sejam frações autónomas ou que estejam integrados em prédio distinto da habitação, ainda que desempenhem funções complementares desta.

¹¹³ A partir da entrada em vigor da Lei nº 109-B/2001, de 27 de dezembro, para efeitos da exclusão de tributação prevista no nº 5 do artº 10º do CIRS, ao valor da realização é deduzido o valor da *amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição*, sendo apenas necessário que aquela diferença seja reinvestida para efeitos de exclusão de tributação. Esta dedução do empréstimo não se verifica se o mesmo já estiver amortizado.

Uma vez que a lei refere a dedução de empréstimo contraído para a *aquisição* do imóvel, o STA, em acórdão de 18/01/2017, Pº 0774/14, relator Ascensão Lopes, decidiu que não é de deduzir

o valor referente a empréstimo contraído para *construção* em lote de terreno (ver ainda o voto de vencido de Dulce Neto no mesmo acórdão, no sentido de que as normas de incidência são suscetíveis de interpretação extensiva e de que no caso podia ter sido deduzido ao reinvestimento do valor de realização o montante da amortização de empréstimo contraído para construção de habitação).

Manuel Faustino, em *IRS, Mais-Valias, Reinvestimento, União de Facto*, in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano 9, nº 3, pág. 134, depois de salientar que este preceito já foi alterado nove vezes, indicando em nota os diplomas que introduziram as alterações, refere com clareza que a lei faz “relevar, a montante e por lei expressa (...) o modo de financiamento da aquisição dos bens alienados”, mas que, por via de interpretação administrativa, jurisprudencialmente sufragada, tem-se ainda feito relevar, em sede de categoria G, o modo de financiamento da aquisição do bem “de chegada”, tornando-se assim relevantes aspetos financeiros, como veremos na nota seguinte, o que, salienta, não sucede em sede de categoria B, nem em sede de IRS, regimes completamente alheios ao modo de financiamento da aquisição dos bens alienados ou adquiridos.

¹¹⁴ A administração fiscal, e com ela os tribunais (cfr. ficha doutrinária no Pº nº 5310/2008, com despacho concordante do Substituto Legal do Diretor-Geral, de 27/04/2009 e acórdãos do STA de 12/03/2003, Pº 1721/02, relator Almeida Lopes, 14/01/2004, Pº nº 01357/03, 2ª Secção, relator Lúcio Barbosa, de 03/03/2004, Pº nº 01774/03, 2ª Secção, relator Lúcio Barbosa, de 24/03/2004, Pº nº 02053/03, 2ª Secção, relator Vítor Meira, de 07/12/2004, Pº nº 0938/04, 2ª Secção, relator Jorge de Sousa, de 28/09/2006, Pº nº 0125/06, 2ª Secção, relator Pimenta do Vale, de 24/03/2010, Pº nº 01241/09, 2ª Secção, relator Dulce Neto, e de 16/01/2013, Pº 1.124/11, relator Lino Ribeiro), têm vindo a considerar que o valor que se considera reinvestido no novo imóvel destinado a habitação própria permanente é o valor “pago a pronto”, ou seja, só se considera reinvestido o valor de realização deduzido do valor de empréstimo obtido para a aquisição do novo imóvel, assim se estabelecendo, nas palavras de Manuel Faustino, *IRS, Mais-Valias, Reinvestimento, União de Facto*, ob. cit., pág. 137, uma relação causal entre a utilização do valor de realização e o pagamento do valor de aquisição, regra não escrita, que trata o reinvestimento em sede de categoria G de forma diferenciada relativamente à Categoria B ou ao IRC, considerando aquele autor que, pelo contrário, reinvestir “não significa para uma empresa ou para um particular, economicamente, (...) aplicar o produto da realização (em sentido literal ou diretamente) na nova aquisição, mas em manter, por substituição, no seu ativo corpóreo ou incorpóreo um bem de utilidade, finalidade e afetação equivalentes. (...) adquirir um imóvel com financiamento, repercute-se apenas do lado passivo patrimonial do sujeito passivo, nunca sobre a sua situação líquida.” No mesmo sentido crítico, veja-se Vieira de Almeida & Associados, *Reinvestimento das Mais-Valias Provenientes da Alienação de Um Imóvel Destinado a Habitação*, em anotação ao referido acórdão do STA, de 03/03/2004, Pº nº 1774/03, em “Fiscalidade”, nº 18, abril de 2004, pág. 129. No acórdão do STA de 23/11/2016, Pº nº 039/16, 2ª Secção, relator Aragão Seia, decidiu-se que o pagamento parcial do empréstimo obtido para a compra da nova habitação em momento posterior ao da aquisição, com a parte restante do valor de realização, não pode ser considerado para efeitos de exclusão de tributação de mais-valias.

No caso de alienação ou de aquisição de prédio misto haverá que apurar proporcionalmente o reinvestimento (cfr. acórdão do STA de 09/07/2014, Pº nº 01146/13, 2ª Secção, relator Dulce Neto).

- a) 1. Na aquisição da propriedade de outro imóvel, 115
- a) 2. Na aquisição de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou
- a) 3. Na ampliação ou melhoramento de outro imóvel,
- c) O novo imóvel se situe em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal,¹¹⁶
- d) O reinvestimento seja efetuado entre os vinte e quatro meses anteriores e os trinta e seis meses posteriores contados da data da realização ¹¹⁷e
- e) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, e

¹¹⁵ No acórdão do TCAN de 15/04/2011, Pº nº 01135/07.4BEBRG, relator José Escudeiro, foi decidido que um *comproprietário* pode usufruir deste regime, não sendo exigível que o alienante seja proprietário da totalidade do imóvel alienado.

Questão que se tem vindo a colocar é o facto de um imóvel poder estar afeto à habitação própria permanente de um agregado familiar e pertencer apenas a um dos seus elementos, sendo posteriormente vendido tendo em vista a aquisição de um novo imóvel, esse já pertença do casal ou de ambos os unidos de facto; uma situação deste tipo originou uma recomendação do Provedor de Justiça à Autoridade Tributária (nº 18/A/2012, Pº 5.510 (A2), de acordo com o previsto no artº 65º da Constituição da República Portuguesa e a *ratio* da norma que determina a exclusão de tributação, “tendo em vista favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação permanente ou, nas palavras talvez mais certeiras de Rui Duarte Morais”, *in* Sobre o IRS, Almedina, pág. 114, “eliminar obstáculos fiscais à mudança de habitação, em casa própria, por parte das famílias”, recomendação que, embora sem divulgação pública, veio a ser acatada pela AT, que reconheceu que a alínea a) do nº 5 do artº 10º do CIRS não consagra, como requisito para a exclusão da tributação, a identidade de proprietários do imóvel relativamente aos adquirentes do imóvel no qual é reinvestido o produto da venda; porém, em sentido contrário decidiu o acórdão do TCAS, de 29/06/2016, Pº 7.877/14, relatora Cristina Flora.

¹¹⁶ Na redação anterior exigia-se que o reinvestimento fosse feito mediante a aquisição de imóvel em território português; porém, tal redação da norma foi considerada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia como incumprimento do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 02/05/1992 (acórdão nº C-345/05, de 26/10/2006), tendo a redação atual sido introduzida pelo Decreto-Lei nº 361/2007, de 2 de novembro.

¹¹⁷ No caso de aquisição de habitação própria permanente em regime de *leasing* dificilmente se poderá concretizar o prazo para reinvestir, já que o locatário apenas adquire a propriedade aquando da opção de compra, o que pode demorar vários anos.

- f) O adquirente afete o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento ou, nos demais casos (aquisição de terreno para construção), requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações até quarenta e oito meses decorridos desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

O reinvestimento poderá ser parcial, caso em que a exclusão de tributação respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido (nº 7 do mesmo artigo).

Findo o prazo estabelecido para o reinvestimento sem que o mesmo tenha ocorrido, a administração fiscal procede à liquidação do imposto com juros compensatórios sobre a parte declarada pelo contribuinte mas não reinvestida; se o contribuinte tiver reinvestido mais do que o que declarou ocorre uma revisão de liquidação.¹¹⁸

Por fim refira-se que a Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, que procedeu a uma reforma da tributação das pessoas singulares, orientada para a família, para a simplificação e para a mobilidade social, que, entre outros diplomas, alterou o CIRS, estabelece, no seu artº 11º, um regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias, que estende a exclusão de tributação prevista no nº 5 do artigo 10º do Código do IRS às situações em que o valor de realização seja aplicado¹¹⁹ na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado, desde que o sujeito passivo não seja, à data da alienação, proprietário de outro imóvel habitacional, sendo este regime, nos termos previstos no nº 4 do mesmo artigo, apenas aplicável às alienações de imóveis ocorridas nos anos de 2015 a 2020, em que os contratos de empréstimo tenham sido celebrados até 31 de dezembro de 2014.¹²⁰

¹¹⁸ Cfr. Ofício-Circulado nº 20.054, de 11/10/2001, da Direção de Serviços do IRS.

¹¹⁹ O nº 2 do mesmo preceito legal prescreve que, nas situações em que o valor de realização seja apenas parcialmente aplicado nesta finalidade, a exclusão de tributação abrange somente a parte proporcional dos ganhos correspondentes àquela aplicação.

¹²⁰ Para uma crítica a este novo regime, por não se tratar de um reinvestimento, mas, ao invés, de um desinvestimento, cfr. Manuel Faustino, *IRS, Mais-Valias, Reinvestimento, União de Facto*, ob. cit., pág. 135, acrescentando aquele autor que, se este regime terá sido instituído para os casos em que os imóveis habitacionais são alienados no âmbito de processo de insolvência de

3.4. Determinação da matéria coletável

3.4.1. Valor de aquisição

A lei distingue para efeitos de cálculo de mais-valias se a aquisição do imóvel que se aliena onerosamente foi gratuita ou onerosa.

3.4.1.1. Valor de aquisição gratuita

Nos termos do disposto no artº 45º do CIRS, o valor de aquisição é o valor considerado para efeitos de liquidação de Imposto o Selo (IS) ou o que serviria de base a essa liquidação.¹²¹

O valor tributável em sede de IS sobre as transmissões gratuitas é o *valor patrimonial tributário* constante da matriz à data da transmissão e resultante da aplicação das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou o determinado por avaliação nos casos de prédio omissa ou inscrito sem valor patrimonial (artº 13º do CIMI).¹²²

Um expediente utilizado para reduzir o ganho tributável em sede de mais-valias foi o de doar o bem a alienar a um familiar próximo para forçar a sua avaliação e assim fazer subir o valor de aquisição; para obviar a este estratagema (porém, compreensível, atendo o referido na nota 121), foi aditado um nº 3 a este artigo 45º do CIRS, que vem preceituar que se a aquisição por doação tiver ocorrido há menos de dois anos à data da alienação se tomará em conta como valor de aquisição o valor patrimonial tributário anterior à doação.

uma pessoa singular, para além de o credor hipotecário poder não ser pago, no caso em que o seja tal não se poderá considerar como uma amortização de empréstimo, uma vez que é a massa insolvente quem procederá ao pagamento, sendo que a isenção prevista no nº 1 do artº 268º do CIRE não abrange esta situação e o insolvente pessoa singular é obrigada a declarar a alienação e, apurando-se mais-valias, a suportar o respetivo imposto. Neste sentido, cfr. o recente acórdão do STA de 10/05/2017, Pº 0.669/15, relator Francisco Rothes.

¹²¹ De notar que os contribuintes que adquiriram imóveis antes da data de entrada em vigor do CIMI ficarão penalizados, uma vez que a partir daquela data, e ao contrário do que se passava anteriormente, os imóveis passaram a ter um valor que corresponde a cerca de 80% do seu valor de mercado.

¹²² No caso dos prédios rústicos o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos de IMT não consta das cadernetas prediais; ele resulta da multiplicação do valor patrimonial tributário inicial, este constante da caderneta, pelo fator correspondente ao ano de inscrição na matriz constante da Portaria nº 1337/2003, de 5 de Dezembro, publicada ao abrigo do disposto na alínea c) do nº 1 do artº 27º (referente à liquidação do IMT) e na alínea c) do nº 2 do mesmo artigo (referente à liquidação do IS) do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou o CIMT, o CIMI e alterou o CIS.

Para apurar o valor de aquisição dos direitos reais menores há que proceder à aplicação das regras previstas no artº 13º do CIMT, *ex vi* do nº 4 do artº 13º do CIS, e ainda das previstas no artº 12º do CIMT.

Relativamente à aquisição por usucapião, o valor a ter em conta será o valor patrimonial tributável à data do início da posse ou da data em que o proprietário podia invocar a usucapião, conforme a posição que se assuma quanto à questão já acima enunciada em 3.2.

No caso de aquisição por sucessão, o valor relevante será o valor patrimonial tributário à data do óbito.

O valor de aquisição no caso de afetação deverá considerar-se como sendo o valor de mercado à data e que o mesmo foi afeto à atividade empresarial ou profissional ou transferido dessa atividade para o património particular.¹²³

3.4.1.2. Valor de aquisição onerosa

Neste caso prescreve o artº 46º do CIRS que o valor a ter em conta é o que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT ou, caso ela não exista, o valor que lhe serviria de base, ou seja, o valor a ter em conta será o declarado ou o valor patrimonial tributável, conforme o que for superior (cfr. nº 1 do artº 12º do CIMT), ficando assim beneficiadas as aquisições feitas por valor aquém do valor patrimonial tributável.

No caso das aquisições por partilha haverá que apurar o direito do adquirente anteriormente à partilha e considerá-lo como uma aquisição gratuita e, separadamente, o direito que o mesmo adquiriu na partilha mediante o pagamento de tornas os demais herdeiros, considerando-se esta última aquisição como onerosa.

¹²³ Cfr. alínea c) do nº 1 do artº 44º e artº 47º do CIRS.

No caso de afetação de bem do património de particular a atividade empresarial ou profissional:

– As mais-valias do particular resultam da diferença entre o valor da aquisição e o da afetação (valor de mercado à data da afetação), sendo essas mais-valias tributáveis em sede de categoria G;

– As mais-valias “da atividade”, tributáveis em sede de categoria B, resultam da diferença entre o valor da venda (de realização) e o valor da “aquisição” (valor de mercado à data da afetação). Por esta razão, o valor da afetação é o valor de aquisição “pela atividade” e, simultaneamente, o valor de realização no património do particular aquando da afetação.

A mesma lógica se deverá aplicar no caso de transferência de imóvel afeto a atividade empresarial ou profissional para o património do particular.

O artº 46º prevê ainda duas situações especiais:

- a) O valor de aquisição dos imóveis construídos pelos contribuintes corresponde ao valor patrimonial tributável ou ao valor do terreno acrescido dos custos de construção, devidamente comprovados, conforme o que for superior;¹²⁴
- b) O valor de aquisição dos imóveis adquiridos por opção de compra em contrato de locação financeira resulta do somatório do capital incluído nas rendas pagas e do valor pago aquando da opção de compra, com exclusão de quaisquer encargos.

Tal como já referido, a este valor de aquisição haverá que abater todas as amortizações entretanto efetuadas (artº 46 nº 2 do CIRC, aplicável *ex vi* da alínea c) do nº 2 do artº 3º do CIRS) ou, no caso do regime simplificado, as quotas mínimas de amortização (nº 9 do artº 31º do CIRS), que equivalem a metade das primeiras.

3.4.2. Correção monetária

São designadas por *mais-valias nominais* as que acompanham a correção monetária, as quais não devem ser tributadas, por não representarem uma melhoria da capacidade económica do contribuinte.

O artº 50º do CIRS¹²⁵ manda corrigir o valor de aquisição mediante a aplicação de coeficientes de atualização,¹²⁶ mas apenas:

- a) Se tiverem decorrido vinte e quatro meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou da afetação;¹²⁷
- b) Nos casos de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou de afetação de bens do património particular a atividade empresarial ou profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (os casos previstos na alínea a) do nº 1 do artº 10º do CIRS).

¹²⁴ O acórdão do STA de 07/01/2016, Pº nº 0296/13, relator Francisco Rothes, considerou que não prevendo o CIRC como se calcula o valor de aquisição de imóvel construído pelo próprio sujeito passivo haverá que lançar-se mão do critério indicado no CIRS.

¹²⁵ E o artº 47º do CIRC.

¹²⁶ A última Portaria que fixou estes coeficientes foi a nº 316/2016, de 14 de dezembro, que contém um quadro com a evolução de todos os coeficientes ao longo dos anos.

¹²⁷ Tal como previsto no nº 7 do artº 13º da Lei nº 106/88, de 17 de setembro, que autorizou o Governo a aprovar o IRS e o CIRC.

Ficam assim excluídas desta correção monetária as cessões onerosas de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, previstas na alínea d) do mesmo artigo.

O valor de aquisição é multiplicado pelo coeficiente respeitante ao ano da aquisição,¹²⁸ desta forma se obtendo o valor de aquisição corrigido.

3.4.2. Valor de realização

As regras para determinar o valor de realização encontram-se contidas no artº 44º do CIRS¹²⁹ e no nº 3 do artº 46º do CIRC.

Assim o valor de realização será:

- a) No caso de *troca*,¹³⁰ o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar (alínea a) do nº 1),
- b) No caso de expropriação, o valor da indemnização (alínea b) do nº 1),
- c) No caso de afetação de quaisquer bens do património particular do titular de rendimentos da categoria B a atividade empresarial e profissional, o valor de mercado à data da afetação (alínea c) do nº 1) e
- d) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação (alínea f) do nº 1).

Nos casos indicados em a), b) e d) prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida (cfr. nº 2 do artº 44º do CIRS); contudo, o contribuinte

¹²⁸ A data de aquisição a ter em conta é a que constar do título aquisitivo, a data de inscrição na matriz no caso de imóvel construído pelo contribuinte ou a data da transferência para o património particular do titular de rendimentos da categoria B de bens afetos à sua atividade empresarial ou profissional (cfr. nº 2 do artº 50º do CIRS).

No acórdão do STA de 07/01/2016, acima mencionado na nota 124, decidiu-se que não há que separar o terreno da construção para efeitos de aplicação de coeficientes de atualização, por se tratar de um único imóvel.

¹²⁹ Passamos a referir-nos ao regime do CIRS.

¹³⁰ Da Informação nº 637/2003, de 18/03/2003, da Direção de Serviços do IRS, sancionada por despacho de 22/05/2003, resulta o entendimento de que no caso de permuta há que abater ao valor de aquisição o valor atribuído ao imóvel na data em que ele é dado a terceiro em permuta. Se se tratar de troca por bens futuros, os valores reportam-se à data da celebração do contrato, conforme previsto no nº 3 do artº 44º do CIRS.

pode provar que o valor de realização foi inferior, nos termos previstos no artº139º do CIRC (cfr. nºs 5 e 6 do artº 44º do CIRS).¹³¹

Nos casos em que são efetuados ajustamentos ao valor de realização, positivos ou negativos, e se à data em que for conhecido o valor definitivo já tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57º do CIRS, deve o sujeito passivo proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de janeiro do ano seguinte (cfr. nº 7 do artº 44º do CIRS).

Se a Autoridade Tributária considerar fundamentamente que exista divergência entre o valor declarado e o valor real tem a faculdade de proceder à respetiva determinação (cfr. artº 52º do CIRS).

O cálculo do valor de realização é bastante revelador do importante papel que o valor patrimonial tributário desempenha nos impostos sobre o rendimento.

Ora, apenas com a entrada em vigor do CIMI¹³² o valor patrimonial tributário dos imóveis se aproximou do valor de mercado.¹³³

¹³¹ Este nº 5 foi introduzido pelo artigo 2º da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, sendo que o artigo homólogo do CIRC sempre existiu. Recentemente pronunciou-se o Tribunal Constitucional, no acórdão 211/2017, de 02/05/2017, Pº 285/2015, 3ª secção, relator Maria José Rangel de Mesquita, sobre um caso anterior à alteração do artº 44º do CIRS, tendo considerado inconstitucional a norma que estabelece uma presunção inilidível para efeitos e ganhos sujeitos a IRS relativos a mais-valias decorrentes da alienação onerosa de imóveis, considerando a presunção contida no nº 2 do artº 44º do CIRS antes do aditamento do atual nº 5 do preceito como uma presunção ilidível, cujo ónus de ilisão cabe ao contribuinte, uma vez que interpretação contrária violaria o princípio da capacidade contributiva, concretizador do princípio da igualdade fiscal, na sua vertente de uniformidade, conjugando aquele preceito com o artº 73º da LGT que, embora não assuma o estatuto de lei de valor reforçado, neste particular corresponde à concretização de valores jurídico-constitucionais.

Para questões processuais quanto à prova afazer por parte do contribuinte cfr. Rui Marques, *A prova do preço efetivo na Transmissão de Imóveis*, Jusnet, 11/04/2017.

¹³² Antes da entrada em vigor deste Código e na vigência do Código da Contribuição Predial estávamos perante um sistema segundo o qual se avaliavam os imóveis de acordo com o rendimento que produziam ou que se presumia poderem produzir, sem se atender ao seu valor de mercado: tributava-se o valor real das rendas auferidas anualmente, com base em declarações dos contribuintes referentes aos contratos de arrendamento, mas, no caso dos prédios não arrendados, era tributado um rendimento potencial ou padrão, previsível no ano em que eram avaliados (o que podia ter acontecido há décadas); o Código da Contribuição Autárquica, que lhe sucedeu, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de novembro, acabou por perpetuar este regime, na ausência de um Código de Avaliações em vigor.

Por outro lado foi implementado um sistema de comunicação entre os titulares e a administração tributária que permite que esta tenha conhecimento, quase em tempo real, de todas as transmissões de imóveis, gratuitas ou onerosas.¹³⁴

Embora o valor de realização na categoria G apenas seja considerado quanto a 50%, o mesmo deve ser declarado na totalidade no anexo G da declaração de IRS.

Entretanto o valor fiscal dos prédios rapidamente ficou muito aquém do seu valor de mercado, que ia subindo com o crescimento acelerado do mercado imobiliário urbano e com a inflação, sendo que os prédios novos, avaliados no momento da conclusão da construção, acabavam por ser aqueles que tinham um valor fiscal mais próximo do de mercado; este sistema acabou por conduzir a uma discriminação negativa das novas gerações e a um beneficiar, na prática, a degradação dos imóveis.

E conduziu também a uma evasão e fraude fiscal generalizadas, com valores declarados nos títulos muito inferiores aos reais, o que permitia que os compradores pagassem menos sisa, que os vendedores pagassem menos IRS e IRC referente a mais-valias e que não fossem declarados os reais custos suportados com a construção, efeito ampliado em toda a cadeia de agentes económicos inseridos o circuito de produção, desde empreiteiros a fornecedores de materiais, num ambiente de evasão generalizada (para mais desenvolvimentos ver José Maria Fernandes Pires, *Lições...*, cit., pág. 35).

Com a entrada em vigor do CIMI os prédios passaram a ser avaliados com base em critérios objetivos e demonstráveis, os coeficientes de avaliação.

Obviamente que, de forma indireta, a capacidade construtiva do imóvel à data da alienação se refletirá no valor de realização. Nas palavras de Alves Correia, *Manual de Direito do Urbanismo*, ob. cit., pág. 643, se a tributação das mais-valias não recai diretamente sobre o aumento de valor que resultou para o alienante da aprovação de plano ou da realização de obras de urbanização (cfr. Pareceres da PGR nº 9/86, publicado no Diário da República IIª Série nº 255, de 05/11/1987, e nº 57/87, publicado no Diário da República IIª Série nº 40, de 18/02/1988), mas sobre o ganho obtido com a alienação, a base de incidência inclui necessariamente os aumentos de valor daí decorrentes.

¹³³ Modelo de referência, desde 2007, com a alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro ao artº 250º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para a determinação do valor por que são colocados em venda os imóveis penhorados em processos de execução fiscal e, por via da redação introduzida pelo Decreto-Lei nº 226/2008, de 22 de novembro, também para a determinação do valor base para a venda de bens imóveis penhorados em sede de ação executiva comum.

¹³⁴ Cfr. Portaria nº 975/2004, de 3 de agosto, que criou a *declaração modelo 11*, prevista no artº 123º do CIRS e no artº 49º do CIMT, integralmente desmaterializada, através da qual são comunicados no portal da Autoridade Tributária, pelos notários ou outras entidades que exerçam funções notariais, os elementos das transmissões ocorridas no mês anterior; esta comunicação permite também que o titular da matriz seja automaticamente atualizado.

No anexo G deve também indicar-se a afetação de imóveis à atividade empresarial ou a sua transferência dessa atividade para o particular.

De salientar que o CIRS não contém nenhuma regra específica para o pagamento por conta no ano seguinte ao da alienação, que ficará certamente inflacionado, o que não impede que o contribuinte se socorra do disposto no nº 4 do artº 102º do CIRS, que permite que o mesmo cesse os pagamentos por conta quando os montantes das retenções e dos pagamentos por conta já efetuados sejam previsivelmente iguais ou superiores ao imposto total que será devido a final.

Porém, a exatidão desta previsão fica por sua conta e risco, podendo o mesmo contribuinte ficar sujeito a juros compensatórios se ela não se verificar (cfr. nº 6 do mesmo artº 102º do CIRS).

3.4.3. Despesas

Conforme prescreve a alínea a) do artº 51º do CIRS, ao valor de aquisição acrescem:

- a) Os *encargos com a valorização dos bens*, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos,
- b) As *despesas* necessárias e efetivamente praticadas, inerentes
 - b) 1. À *aquisição*,
 - b) 2. À *alienação* e
 - b) 3. À *indenizações* comprovadamente pagas pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens.

Este regime apenas se aplica aos casos de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou de afetação de bens do património particular a atividade empresarial ou profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (os casos previstos na alínea a) do nº 1 do artº 10º do CIRS), ficando assim excluídas deste regime as cessões onerosas de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, previstas na alínea d) do mesmo artigo.¹³⁵

¹³⁵ Cfr. acórdão do STA de 15/09/2010, Pº nº 0329/10, relator Jorge Lino.

*Encargos com a valorização dos bens*¹³⁶

Os encargos considerados são apenas os que originem valorização do imóvel, ficando *excluídos os meros encargos de conservação*, que apenas impedem que o seu valor diminua.

Estes encargos acrescem ao valor de aquisição do imóvel para efeitos de cálculo das mais-valias sujeitas a imposto, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 51º o CIRS e são tidos em consideração os encargos comprovadamente realizados nos últimos doze anos.¹³⁷

*Despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição*¹³⁸ *e alienação*

A administração fiscal tem vindo a considerar como despesas necessárias as despesas com IMT, com encargos notariais e de registo predial, com a certificação energética prevista no Decreto-Lei nº 78/2006, de 4 de A¹³⁹ e com o pagamento de comissões de intermediação a mediadoras imobiliárias.¹⁴⁰

¹³⁶ No regime da contabilidade organizada estes valores estão já registados na contabilidade e constam como valor de aquisição, com as respetivas amortizações; no regime simplificado não, pelo que podem ser apresentados no momento da alienação.

¹³⁷ O artº 2º da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro alterou a alínea a) do artigo 51º, ampliando o anterior prazo de cinco anos para os atuais doze anos; em consonância, foi também alterado o prazo de conservação dos registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte de dez para doze anos.

Esta alteração pode introduzir a dificuldade de comprovar estes encargos se entretanto a respetiva prova tiver sido destruída.

No acórdão do STA de 31/01/2012, Pº nº 0908/11, reator Jorge de Sousa, foi decidido que os encargos com a valorização dos imóveis devem ter sido realizados nos últimos cinco anos (hoje doze) e não nos últimos cinco anos fiscais.

¹³⁸ No regime da contabilidade organizada estes valores estão já registados na contabilidade e constam como valor de aquisição, com as respetivas amortizações; no regime simplificado não, pelo que podem ser apresentados no momento da alienação.

¹³⁹ Sendo a prova do encargo efetuada através de recibo de pagamento da respetiva certificação e devendo do mesmo constar os elementos que inequivocamente associam a despesa com o imóvel alienado; se tiver sido obtido pelo proprietário mais do que um certificado energético relativamente ao mesmo imóvel, apenas é de aceitar a despesa realizada com a obtenção do certificado que esteja ainda válido e seja apresentado aquando da celebração da escritura de venda (Cfr. Informação vinculativa no Pº nº 3089/10, com despacho concordante da Subdiretora-Geral, de 2010/07/08).

¹⁴⁰ Cfr. Informação vinculativa nº Pº nº 12/2008, com despachos concordantes do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, de 14/07/2008 e 12/08/2008.

Também serão de considerar como despesas necessárias, por exemplo, as inerentes à constituição de um imóvel em regime de propriedade horizontal, posteriormente alienado em frações.

Indemnizações comprovadamente pagas pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens

Esta situação foi aditada pelo art.^o 2.^o da Lei n.^o 82-E/2014, de 31 de dezembro, após alguma polémica.¹⁴¹

Pelas razões que presidiram a esta alteração legislativa entendemos ser de considerar como despesa o valor de terrenos *cedidos* para o domínio público ou privado das Câmaras Municipais no âmbito do licenciamento de operações urbanísticas; o mesmo se deverá entender relativamente a taxas de urbanização e a encargos de mais-valias, sob pena de dupla tributação.¹⁴²

¹⁴¹ Segundo a Informação vinculativa no P.^o n.^o 2483/2004, sancionada por despacho da Diretora de Serviços de 04/03/2005, os encargos com o processo judicial de despejo de ocupantes de um imóvel não são dedutíveis na determinação do rendimento coletável (mais-valias) em IRS a título de despesas necessárias inerentes à aquisição e alienação, bem como não o são, a título de encargos com a valorização; no mesmo sentido se decidiu nas informações n.^{os} 173/0304 e 8/04, da Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, sobre as quais foram exarados os despachos de concordância do Diretor-Geral de 03/11/2003 e de 04/03/2004.

Esta doutrina administrativa veio a merecer a crítica de José Guilherme Xavier de Basto, em *IRS – Incidência...*, cit., pág. 461, considerando aquele autor que não sendo as simples despesas de manutenção e conservação dedutíveis, mas tão só as que conduzam à valorização do bem, de entre estas a lei não parece autorizar distinções, não se exigindo que se trate de valorizações físicas ou materiais, sendo de enquadrar neste tipo de despesas quaisquer despesas que aumentem o valor do bem, sob pena de não se estar a tributar o rendimento líquido, mas, ao invés, uma capacidade contributiva inexistente, sendo a própria administração fiscal quem admite naquela informação vinculativa que o pagamento de uma indemnização a um inquilino pode contribuir para o aumento do valor de mercado do imóvel.

No sentido de rejeitar este tipo de despesa se pronunciou também o TCAS, em acórdão de 25/01/2005; o STA, porém, ainda antes da mencionada alteração legislativa, considerou possível a interpretação extensiva do preceituado no art.^o 51.^o do CIRS no sentido de aceitar a subsunção deste tipo de encargo à previsão e estatuição da norma (cfr. acórdão de 21/03/2012, P.^o n.^o 0587/11, relator Casimiro Gonçalves).

¹⁴² Recorde-se que, como já referido, o CMV apenas sujeitava a IMV a transmissão onerosa de terreno para construção quando dela resultassem ganhos não sujeitos aos *encargos de mais-valia* previstos no art.^o 17.^o da Lei n.^o 2030, de 22 de junho de 1948 (que estabelecia que os prédios rústicos não expropriados quando, por virtude de obras de urbanização ou abertura de grandes vias de comunicação, aumentassem consideravelmente de valor pela possibilidade da sua aplicação como terrenos de construção urbana, ficavam sujeitos a um *encargo de mais-valia*), ou no artigo 4.^o do Decreto-Lei n.^o 41616, de 10 de maio de 1958 (que estabelecia

3.5. Determinação da matéria coletável

Residentes

Ao valor dos rendimentos qualificados como mais-valias e calculados nos termos acima descritos abatem as menos-valias realizadas no mesmo ano¹⁴³ (cfr. nº 1 do artº 43º do CIRS).

Se forem apuradas menos-valias não existe intercomunicabilidade de custos entre as várias categorias: o resultado líquido negativo só é dedutível aos resultados líquidos positivos da mesma categoria (cfr. corpo do nº 1 do artº 55º do CIRS).

Na categoria G:

- Esse saldo negativo pode ser reportado nos *cinco anos seguintes* àquele a que respeita (cfr. alínea c) do nº 1 do artº 55º), em *metade* do seu valor,
- O saldo positivo apenas é considerado em *metade* do seu valor (cfr. nº 2 do artº 43º do CIRS) e,
- Tratando-se de residentes, o saldo positivo é obrigatoriamente englobado (cfr. artº 22º do CIRS).

O rendimento englobado desta categoria com as demais¹⁴⁴ é depois tributado às taxas gerais de IRS previstas no artº 68º do CIRS, de acordo com o valor resultante do englobamento.

O anexo G não é individual: inclui as mais-valias auferidas por todos os membros do agregado familiar.

Não residentes

As mais-valias auferidas por não residentes em território português¹⁴⁵ estão sujeitas a uma taxa autónoma de 28%, mas são consideradas na *totalidade* do seu valor.

que ficavam sujeitos ao encargo de mais-valia, nos termos da legislação aplicável, os terrenos da margem sul do Tejo situados na zona valorizada pela construção da ponte entre Lisboa e Almada e dos seus acessos).

¹⁴³ Na categoria G não há lugar a qualquer dedução específica, a não ser no que diz respeito às menos-valias.

¹⁴⁴ A Lei nº 106/88, de 17 de setembro, que autorizou o Governo a aprovar o IRS e o CIRC previa, no nº 4 do seu artº 13º, um englobamento obrigatório para as mais-valias prediais.

¹⁴⁵ Não imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal.

Porém, por imposição do Direito Comunitário, os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem, relativamente às mais-valias imobiliárias, optar pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do art.º 68.º do CIRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português (cfr. n.º 9 do art.º 72.º do CIRS); para este feito são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes (cfr. n.º 10 do mesmo artigo).

3.6. Benefícios fiscais

Reabilitação urbana

O art.º 71.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho de 1989, que aprovou o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), contém um regime de incentivos à reabilitação urbana.¹⁴⁶

Além de outros benefícios fiscais, este regime prevê uma isenção de IRC para os rendimentos obtidos por fundos de investimento que se dediquem à reabilitação urbana e que perfaçam as condições nele fixadas.

E prevê ainda um regime de incentivos fiscais aplicável às ações de reabilitação urbana, iniciadas após 01/01/2008 e que se encontrem concluídas até 31/12/2020,¹⁴⁷ promovidas por particulares residentes em território português, quando se trate de prédios *localizados em áreas de reabilitação urbana* que sejam recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação,¹⁴⁸ caso em que as mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS são tributadas à taxa autónoma de *cinco por cento* (cfr. alínea a) do n.º 6 do art.º 71.º do EBF).¹⁴⁹

¹⁴⁶ Este regime, que começou por ser extraordinário, passou a ser um regime estável com a introdução deste artigo pela Lei do Orçamento de Estado para 2009.

¹⁴⁷ N.º 21.º do art.º 71.º do EBF.

¹⁴⁸ Sem que se mostre necessário neste caso que o imóvel suba pelo menos em dois níveis o seu estado de conservação.

¹⁴⁹ Também os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributados à taxa de cinco por cento quando sejam inteiramente decorrentes do arrendamento de imóveis situados em área de reabilitação urbana, recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação ou imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas, nos termos dos arts. 27.º e ss. do NRAU, que sejam objeto de

Insolvência e Recuperação de Empresas

O nº 1 do artº 268º do CIRE, já referido, prescreve que as mais-valias realizadas por efeito da *dação em cumprimento* de bens do devedor e da *cessão de bens aos credores* estão isentas de IRS e IRC, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.

Porém, como também já referido, segundo entendimento fixado na informação vinculativa, Pº nº 5957/2010, com despacho concordante da Subdiretora-Geral, de 01/10/2010, não está abrangido por esta isenção o ganho resultante da alienação onerosa de bens imóveis da massa insolvente, tendo-se no mesmo sentido pronunciado o já aludido acórdão do STA de 10/05/2017, Pº 0.669/15, relator Francisco Rothes, sendo o insolvente pessoa singular obrigado a declarar a alienação e, apurando-se mais-valias, a suportar o respetivo imposto.

4. Conclusões

As mais-valias resultantes de ganhos obtidos mediante a alienação de imóveis por pessoas singulares fora do âmbito de atividade empresarial ou profissional são objeto de tratamento que as favorece, porque apenas tributadas quanto a metade do seu valor, relativamente a pessoas singulares que alienem imóveis que integrem o ativo imobilizado e afetos à sua atividade empresarial ou profissional, o que é incompreensível.

Também as pessoas singulares que alienem imóveis afetos à sua atividade empresarial ou profissional são objeto de tratamento menos favorável relativamente à empresas tributadas em IRC, tendo em conta as taxas aplicáveis, o que afasta a neutralidade do sistema fiscal no tocante à escolha pelo empresário da forma jurídica para o exercício da sua atividade.

E esta diferenciação de sistema de tributação é mais gritante no caso das sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, como as sociedades de advogados, e mais ainda no caso dos notários, que nem sequer podem constituir sociedades.

Optamos por completar esta conclusão com base em quadros e fórmulas ilustrativos, por julgarmos serem de apreensão mais fácil.

ações de reabilitação (cfr. nº 6 d artº 71º do EBF); neste caso é necessário que o imóvel suba pelo menos em dois níveis o seu estado de conservação.

Este artigo define ainda os conceitos de ações de reabilitação, de área de reabilitação urbana e de estado de conservação e regula a comprovação do início e da conclusão das ações de reabilitação.

5. Quadros e fórmulas

*Forma de calcular as mais-valias na categoria G – residentes*¹⁵⁰

QUADRO 1

(Apurar se se aplica o regime transitório que exclui a tributação)

Valor de realização -
(Valor de aquisição gratuita ou onerosa x
Fator de correção monetária) +
Despesas =
Y: 2 x
Taxa geral de IRS

- Apurar se o bem alienado é para HPP e foi reinvestido a 100% o valor de realização em HPP.
- Abate ao valor de realização o valor de amortização de empréstimo contraído com a compra do imóvel alienado e não é tido em conta para efeitos de reinvestimento o empréstimo contraído com a compra do novo imóvel.
- Exclusão de tributação a 100%.

Fórmula 1

$$MV = \frac{[VR - (VA - x \text{ Coef.} + \text{ Desp.})]}{2} \times \text{TAXA IRS}$$

¹⁵⁰ Podem optar pelo englobamento os não residentes que sejam residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Forma de calcular as mais-valias na categoria B

QUADRO 2

Valor de realização -
(Valor de aquisição gratuita ou onerosa -
Amortizações)
x Fator de correção monetária +
Despesas =
Y x
Taxa geral de IRS

- Apurar se o bem alienado foi reinvestido a 100%, sendo irrelevante o empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado ou do novo imóvel: exclusão de tributação em 50%

Fórmula 2.1.

Regime de Contabilidade Organizada

$$MV = [VR - [(VA - AM^{151}) \times \text{Coef.}] + \text{Desp.}] \times \text{TAXA IRS}$$

Fórmula 2.2.

Regime Simplificado

$$MV = [[VR - [(VA - AM^{152}) \times \text{Coef.}] + \text{Desp.}] \times 95\%] \times \text{TAXA IRS}$$

¹⁵¹ 2% ao ano.

¹⁵² 1% ao ano.

Forma de calcular as mais-valias na cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis

- Não se aplica correção monetária;
- Não abatem despesas.

QUADRO 3

Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário – quadro comparativo

IRC	IRS			
	B		G	
	Contabilidade Organizada	Regime Simplificado	Residentes	Não Residentes ¹⁵³
-----	-----	-----	Regime Transitório	-----
Reinvestimento reduz a matéria coletável para 50%	Reinvestimento reduz a matéria coletável para 50%	Reinvestimento reduz a matéria coletável para 50%	Reinvestimento para HPP exclui a matéria coletável	-----
Amortização abate ao valor de aquisição: 2% ao ano para edifícios comerciais e administrativos e 5% ao ano para edifícios industriais	Amortização abate ao valor de aquisição: 2% ao ano para edifícios comerciais e administrativos e 5% ao ano para edifícios industriais	Amortização abate ao valor de aquisição: 1% ao ano para edifícios comerciais e administrativos e 2,5% ao ano para edifícios industriais		

¹⁵³ Podem optar pelo englobamento os não residentes que sejam residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, caso em que se aplica o regime indicado no quadro para os residentes.

ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO, URBANISMO E CIDADES. QUE RUMO?

Correção monetária	Correção monetária	Correção monetária	Correção monetária	-----
Despesas	Despesas	Despesas	Despesas	Despesas
Tributação em 100%	Tributação em 100%	Tributação em 95%	Tributação em 50%	Tributação em 100%
Taxa de 21% (17% para micro e PMEs)	Englobamento: taxa marginal até 56,21%	Englobamento: taxa marginal até 56,21%	Englobamento: taxa marginal até 56,21%	Taxa autónoma de 28%

ÍNDICE

C. GESTÃO URBANÍSTICA/REABILITAÇÃO URBANA

Execução, Perequação e Indemnização. Espaço Público nas Soluções de Gestão Urbanística em Vila Nova De Gaia

DIANA SILVA 9

Gestão urbanística e tecnologia: Mapas e normas enquanto sistema em prol da cidadania

LUIZ UGEDA 39

A aplicação do Art. 25.º do RJUE

PEDRO ALEXANDRE GASPAR DE CAMPOS LEAL 67

A utilização dos edifícios como operação urbanística

ANTÓNIO ZAMITH ROSAS 97

A reposição da legalidade urbanística

CLÁUDIA SOUTINHO 129

As Causas de Nulidade dos Atos de Gestão Urbanística – Previsão Multinível

RAQUEL CARVALHO 151

Breves notas relativas à simplificação administrativa e ao novo regime da comunicação prévia em matéria urbanística

TIAGO AMORIM / CATARINA OLIVEIRA 173

RJUE e CPA: Algumas Interseções

TIAGO SERRÃO / DIOGO CALADO 189

<i>Iterações entre a Administração Pública e os Agentes Privados – Processo de licenciamento de loteamento urbano</i>	
JOÃO PEDRO RODRIGUES	215
<i>AUGI e sustentabilidade</i>	
PEDRO CARVALHO CHULA	237
<i>Reabilitação Urbana – Um olhar sobre o regime e seus benefícios</i>	
JOANA PINTO MONTEIRO	267
<i>Da instrumentação à intervenção. O Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU) e a sua aplicação</i>	
CLÁUDIA ALVES	285
D. URBANISMO E CIDADE	
<i>O ostracismo das Freguesias no Urbanismo: fim à vista?</i>	
CARLOS JOSÉ BATALHÃO	319
<i>Direito à Habitação no Atual Cenário de Crise</i>	
MARIA ZENAIDE BRASILINO LEITE BRITO	357
<i>O direito à habitação condigna sob a ótica dos direitos fundamentais da criança: as consequências da (não) observância desse direito para o saudável desenvolvimento da criança</i>	
GABRIELA CRUZ AMATO TEIXEIRA	407
<i>Mobilidade Urbana</i>	
FERNANDO DAVID PERAZZOLI	443
<i>Mais-Valias Imobiliárias – “O IRS e a insustentável leveza do IRC”,</i>	
CARLA CRISTINA SOARES	469