

Terrenos para construção e regime transitório das mais-valias imobiliárias em IRS

João Taborda da Gama¹

Resumo

Este artigo analisa o conceito de terreno para construção constante do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS, que tem originado dúvidas interpretativas. Procura determinar-se o momento relevante para aplicação da lei e fornecer um conceito de terreno para construção coerente com os objectivos da tributação em IRS, com o Direito do Urbanismo e com os contributos dados pela abundante jurisprudência na matéria.

This article analyses the concept of land for construction contained in article 5 of Decree-Law 442-A/88, of 30 November, which approved the Personal Income Tax code, which has given rise to questions concerning interpretation. We seek to determine the relevant moment for the application of the law and to provide a concept of land for construction that is coherent with the goals of the taxation of Personal Income, with Urban Planning Law and with the contributions given by abundant case-law on the matter.

PLANO

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA; 2. MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS E TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL: 2.1 RENDIMENTO, MAIS-VALIA E ACTIVIDADE, 2.2 O CÓDIGO DO IMPOSTO DE MAIS-VALIAS DE 1965 E OS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO, 2.3 O CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES DE 1989 E O SEU REGIME TRANSITÓRIO; 3. O MOMENTO RELEVANTE PARA A QUALIFICAÇÃO DE UM IMÓVEL COMO TERRENO PARA CONSTRUÇÃO: 3.1 RESPOSTAS JURISPRUDENCIAIS, 3.2 O FACTO TRIBUTÁRIO RELEVANTE E O DIREITO

¹ Mestre em Direito. Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa. joaotgama@gmail.com. Este artigo surge na sequência da colaboração na elaboração de pareceres com o Prof. J. L. Saldanha Sanches sobre matérias conexas. Devo ainda uma referência grata à amiga e proveitosa troca de impressões (e de informação) sobre este assunto que mantive com a Dra Joana Albernaz Delgado e com os Mestres Ricardo Borges e Gustavo Courinha. Maio de 2008.

APLICÁVEL; 4. A CONCRETIZAÇÃO DO CONCEITO URBANÍSTICO E FISCAL DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO: 4.1 O TÍTULO AQUISITIVO E A QUALIFICAÇÃO DOS TERRENOS: 4.1.1 TÍTULO AQUISITIVO E TÍTULO DISPOSITIVO, 4.1.2 TÍTULO AQUISITIVO E QUALIFICAÇÃO DAS PARTES, 4.2 APETÊNCIA JURÍDICA PARA A CONSTRUÇÃO: PRESSUPOSTO, 4.3 APETÊNCIA GEOFÍSICA PARA A CONSTRUÇÃO E NATUREZA DA CONSTRUÇÃO: REQUISITOS; 5. CONCLUSÕES.

1. Colocação do problema

O conceito de *terreno para construção* tem dado origem a vários litígios em sede de IRS e de outros impostos. Os litígios que respeitam ao imposto sobre o rendimento pessoal prendem-se com a qualificação de terrenos adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS.

A primeira questão que pretendemos abordar diz respeito a saber qual o *momento temporalmente relevante* para a aplicação da lei, ou seja, saber se o conceito de terreno para construção juridicamente relevante é o conceito no momento da aquisição do terreno, da alienação do terreno ou o da entrada em vigor do Código do IRS.

A segunda questão respeita ao próprio *conceito de terreno para construção*. A qualificação de um terreno como terreno para construção é fundamental para o contribuinte e para a Administração fiscal já que se o considerarmos um terreno para construção, a transmissão está sujeita a imposto; se o não considerarmos terreno para construção, a transmissão não está sujeita², nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS.

2. Mais-valias imobiliárias e tributação do rendimento pessoal

2.1 Rendimento, mais-valia e actividade

As mais-valias são acréscimos patrimoniais que ocorrem na esfera de um sujeito jurídico pela diferença positiva entre o valor de um bem em dois momentos. Para efeitos fiscais, correspondem as mais-valias tributáveis à diferença do montante

² Trata-se de um caso de não sujeição, em que uma realidade não cai, à partida, no âmbito de incidência do imposto, e não de uma *isenção* em sentido próprio (norma de segundo grau que tem como pressuposto a existência de uma norma de incidência, sobre a mesma realidade). Sobre a distinção entre não sujeição e isenção, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I (Lisboa: 1981), 281 ss; J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 449.

recebido pela deslocação de um bem para fora de um determinado património e o valor do bem quando ingressou nesse mesmo património (valor normalmente despendido). Esta definição aritmética de mais-valia como a diferença positiva entre valor de realização e valor de aquisição carece de um elemento complementar que permite distingui-la, por exemplo, da actividade comercial de compra para revenda. Em princípio, o conceito de mais-valia tem sido utilizado para as situações em que entre o ingresso e a saída do bem de um património não há uma relação causal (*i.e.* a não adquire o bem *x* para o vender), nem uma actividade de valorização do bem destinada a essa mesma alienação³. Por esta razão, as mais-valias têm sido tratadas como ganhos *esporádicos* que resultam da valorização dos bens em causa sem uma intervenção do seu proprietário exclusivamente a isso destinada. Contudo, como bem nota SALDANHA SANCHES, a previsão no Código do IRS, desde a reforma fiscal, de mais-valias especulativas – o que é patente no caso das mais-valias mobiliárias resultantes da alienação de acções detidas por menos de doze meses (artigo 10.º, n.º 1 - e n.º 2, alínea a), *a contrario* - do Código do IRS) – permite questionar se ainda poderemos continuar a referir as mais-valias como ganhos aos quais nunca subjaza uma actividade causal do sujeito passivo alienante⁴.

Quem aliena um bem por um valor superior àquele que despendeu com a sua aquisição fica numa situação patrimonial melhor do que aquela em que estava antes da realização e, em termos horizontais, melhor do que um indivíduo que, nas mesmas condições, não tenha realizado tal ganho ou tenha, eventualmente, realizado uma alienação com perda. Por esta razão, os sistemas fiscais que assentam numa perspectiva de rendimento-acrécimo e numa base ampla de tributação têm optado por uma tributação das mais-valias⁵. Até se pode afirmar que “*o facto tributável não é a mais-valia isoladamente considerada, mas o acréscimo patrimonial que ela veio criar, depois de deduzidas as menos-valias do sujeito passivo a que ambas foram imputadas*”⁶.

Além das dificuldades inerentes ao próprio conceito de mais-valia (previsão no Código do IRS de mais-valias de curto prazo e inclusão de mais-valias num meta-facto

³ Por exemplo, na contabilidade, deve distinguir-se claramente os tipos de activos financeiros com base no juízo que em cada ano económico se faz quanto ao destino dos mesmos. Assim, recorrendo à classificação hoje utilizada pelo IAS 39, é preciso distinguir entre activos financeiros “*held for trading*” (comprados para venda), activos disponíveis para venda ainda que não tenham sido adquiridos com essa intenção (“*available but not held for trading purposes*”), e aqueles em relação aos quais não há a intenção de venda (“*to be held for maturity*”). Sobre isto, BARRY J. EPSTEIN, *Willey IFRS 2006: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, 282.

⁴ J.L. SALDANHA SANCHES, “O conceito de mais-valia depois da reforma”, FISCO 20-21 (1990), 64 = <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1990,20-Fisco,2020-21,-2059-65.pdf>.

⁵ Apesar de ao Código do IRS faltar uma “concepção implícita de acréscimo”, como nota J.L. SALDANHA SANCHES, “Sobre o conceito de Mais-Valia”, FISCO, 38-39 (1992), 46 = <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1992,20-Fisco,2038-39,-2045-54.pdf>.

⁶ J.L. SALDANHA SANCHES, “O conceito de mais-valia depois da reforma”, FISCO 20-21 (1990), 60.

tributário, correspondente ao saldo entre mais e menos-valias), as mais-valias são um tipo de rendimento cuja tributação levanta ainda outros problemas.

O primeiro problema prende-se com o *objecto* das mais-valias a serem tributadas: o produto líquido da venda de qualquer bem ou apenas de certas categorias de bens? O segundo problema respeita ao modo de tratamento fiscal das mais-valias: como devem ser calculadas para efeitos tributários as mais-valias? Para dificultar a resposta a este problema concorre o facto de a percepção social quanto ao tratamento tributário das mais-valias⁷ não ser pacífico, querendo com isto dizer-se que a reacção dos contribuintes à tributação das mais-valias comporta uma maior resistência do que, por exemplo, a da tributação dos rendimentos do trabalho (explicável, porventura, pelo carácter esporádico da mais-valia, pelo seu modo de tributação não assentar em mecanismos de retenção na fonte e, por último, pelo facto de, no caso das mais-valias imobiliárias, assentarem em bens intrinsecamente ligados ao ideal individual de propriedade).

Todos estes problemas fizeram com que, um pouco por todos os ordenamentos, a tributação das mais-valias fosse feita com base em previsões especificadas dos bens cuja alienação é susceptível de as gerar, bem como no tratamento detalhado do modo de cômputo das mesmas. Com efeito, tem-se assistido a um tratamento fiscalmente beneficiado das mais-valias (por exemplo, em comparação com o dado aos rendimentos do trabalho), quer no âmbito da sua previsão e quantificação, quer na concessão de desagravamentos fiscais ao seu produto, normalmente dependentes do seu reinvestimento em certas condições⁸. A mais-valia, como corporização num dado momento de um valor que foi crescendo a um determinado bem ao longo do tempo, levanta sempre um problema de tributação hoje de valores acrescidos no passado, o que se verifica com uma nitidez ainda maior quando tratamos das mais-valias de longo prazo.

Por estas razões, a tributação das mais-valias é relativamente recente entre nós e têm-se sempre verificado soluções legais de cariz compromissório em que certas mais-valias não são tributadas, ou só o são a partir de determinada data, ou em certo montante.

Vejamos sucintamente os pontos relevantes do nosso sistema jurídico-tributário para a resolução da questão que abordamos neste trabalho.

2.2 O Código do Imposto de Mais-Valias de 1965 e os terrenos para construção

⁷ Veja-se, por exemplo as reticências de P. SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*⁷ (Coimbra: 1995), 546-7.

⁸ Sobre os motivos do tratamento beneficiado v., desenvolvidamente, J. G. XAVIER DE BASTO, *IRS* (Coimbra: 2007), 387 ss e P. ROSADO PEREIRA, *Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias*, (Coimbra: 2005), 122 ss.

Foi com o Código do Imposto de Mais-Valias de 1965⁹ (CIMV) que as mais-valias foram pela primeira vez entre nós objecto de uma tentativa de tratamento tributário com alguma vocação de sistematicidade, apesar de algumas das suas espécies já serem tributadas antes desta data. Neste Código, o último dos códigos fiscais da reforma de 1958, em que, por exemplo, não se tributavam as mais-valias resultantes da transmissão de acções ou de casas, partia-se de uma noção de mais-valias como os *“aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziam nem adquiriam para venda”*¹⁰.

Este Código incluiu na incidência objectiva do tributo os *terrenos para construção* que eram na altura o exemplo, nas palavras do próprio Preâmbulo, de *“bens cujas mais-valias se verificam com maior frequência, são de maior vulto ou não oferecem dificuldades sérias de determinação”*¹¹.

Os terrenos para construção são mesmo o primeiro bem indicado pelo Código cuja realização é susceptível de gerar mais-valias no artigo 1.º, n.º 1: *“transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título porque se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17º da Lei nº 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4º do Decreto-Lei nº 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial”*.

O §2.º do artigo 1.º do Código definia terreno para construção como *“os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo”*.

No CIMV, a tributação das mais-valias geradas pela alienação de terrenos para construção estava sujeita a uma taxa de 24%, o dobro da taxa normal do Código¹², o que atesta que a escolha de oneração tributária destas realidades tem um carácter *especial*, facto que deve ser tido em consideração no momento de interpretar estas normas¹³.

Prevvia-se que a alienação com ganho de um terreno para construção deveria ser tributada em sede de Imposto de Mais-Valias, *excepto* se:

a) Se tratasse de mais-valias decorrentes (i) da alienação de *“prédios rústicos não expropriados quando, por virtude de obras de urbanização (...) aumentem consideravelmente de valor pela possibilidade da sua aplicação como terrenos de construção urbana”*¹⁴, ou (ii) de mais-valias decorrentes da alienação de terrenos para construção situados na margem

⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 46 373, de 9 de Junho de 1965.

¹⁰ Ponto 2 do Preâmbulo do Código.

¹¹ Idem.

¹² Artigo 16.º do Código e n.º 6 do respectivo Relatório. No início, a taxa normal era de 10% e a dos terrenos era de 20%.

¹³ Quanto à determinação da matéria colectável (artigo 11.º) e quanto à liquidação (artigo 18.º).

¹⁴ Artigo 17º da Lei nº 2030, de 22 de Junho de 1948.

sul do Tejo, cujo valor tenha aumentado em virtude da construção da ponte sobre o Tejo entre Lisboa e Almada¹⁵, quando, em qualquer dos casos, a transmissão dos terrenos em causa tiver originado ganhos sujeitos a encargo de mais-valias¹⁶.

Vê-se aqui uma preocupação do legislador em não sobretributar¹⁷ imóveis já objecto de uma contribuição especial¹⁸. A alienação de terrenos onerados¹⁹ com estes²⁰ encargos não gera, por isso, uma mais-valia sujeita a IRS;

ou

b) As mais-valias corresponderem a rendimentos tributáveis em sede de Contribuição Industrial, ou seja, as mais-valias decorrentes do exercício de uma actividade com carácter empresarial, que se presumia existir nos casos em que alienação decorresse nos dois anos seguintes ao da aquisição²¹, caso em que deveria ser tributada em sede de Contribuição Industrial. A alienação de terrenos para construção que, na vigência do CIMV, seriam tributados em Contribuição Industrial (por ter sido efectuada no referido período de dois anos, ou por qualquer outra razão) não gera, por isso, uma mais-valia sujeita a IRS – mas pode, eventualmente, gerar a tributação em IRS como rendimento da categoria B.

Eram também excluídos da incidência²² do Código do Imposto de Mais-Valias os terrenos para construção *adquiridos antes* de 9 de Junho de 1965, segundo o artigo 2.º, § 1 do Decreto-Lei n.º 46. 373, de 9 de Junho de 1965, que aprova o Código do Imposto

¹⁵ Artigo 4º do Decreto-Lei nº 41 616, de 10 de Maio de 1958.

¹⁶ Previstos nos diplomas referidos nas notas *supra*.

¹⁷ Assim, por exemplo, AcSTA de 29.3.2006 (Rel.: LÚCIO BARBOSA), P. 01213/05.

¹⁸ Sobre os encargos de mais-valia e sua natureza, em geral, J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 57; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*⁴ (Coimbra: 2006), 27 ss e “O arco temporal do facto tributário e a retroactividade dos impostos – anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 63/2006, P. 392/2005, 24.1.2006”, CJA, 59 (2006). A opção pelo legislador do CIMV pela não tributação em IMV dos ganhos obtidos com a alienação de terrenos sujeitos a estas contribuições de melhoria é uma prova de que estas contribuições especiais andam muitas vezes ligadas à tributação do rendimento, como alerta SÉRGIO VASQUES (SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária* (Coimbra: 2008), 219 ss., em especial nota 163, que sustenta que estas figuras (embora destinadas a interiorizar as exterioridades positivas derivadas de um presumível aumento do valor dos imóveis provocado pela obra pública) não serem contribuições puras, uma vez que não se destinam à repartição do custo da obra pelos beneficiários directos dela e são calculadas *ad valorem*.

¹⁹ Entendemos que o intuito do legislador é evitar uma sobretributação e, por isso, devemos estar perante encargos de mais-valia *pagos*, não bastando a mera incidência abstracta (devendo a expressão da lei “não sujeitos” ser entendida como *terrenos em relação aos quais não foi pago*) – contra, AcSTA de 14 de Junho de 1984.

²⁰ O AcSTA de 11.6.81 estendeu a previsão normativa a outros encargos de mais-valia não previstos na norma.

²¹ §1 do artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias.

²² Como se disse no ActCANorte de 14.12.2006 (Rel.: ANÍBAL FERRAZ), P. 00443/04, estes terrenos “*estavam safos de mais-valias*”, realce nosso.

de Mais-Valias²³. Naturalmente, tais terrenos não são também, *rebus sic stantibus*, sujeitos a IRS no momento da sua alienação.

2.3 O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 1989 e o seu regime transitório

No Código do IRS, que entrou em vigor em 1989, as mais-valias passam a ser tributadas de uma forma muito mais abrangente e sistemática do que no Código do Imposto de Mais-Valias, nomeadamente no que toca às mais-valias imobiliárias, embora tivessem continuado por tributar, por exemplo, as mais-valias derivadas da venda de objectos de arte²⁴.

Esta mudança no modo de encarar – e de tributar – este tipo de ganhos levou a que o legislador estabelecesse um regime transitório de tributação no Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Qualquer reforma fiscal²⁵, como qualquer novo imposto, é retroactiva, no sentido em que se vai aplicar a situações com origem antes da sua entrada em vigor. Na verdade, tratando-se de um imposto sobre o rendimento, baseado num conceito de rendimento acréscimo e tributando os ganhos quando pagos ou postos à disposição, o Código do IRS vem potencialmente aplicar-se a contratos de trabalho celebrados antes da sua entrada em vigor, contratos de arrendamento, bens adquiridos, pensões iniciadas ou bilhetes de lotaria comprados antes da sua entrada em vigor.

Cabe ao legislador optar pela *igualdade horizontal* e decidir manter esta retroactividade de facto (ou seja, a partir de um determinado momento, a lei fiscal trata os contribuintes de modo igual, independentemente do momento da origem das suas situações jurídicas tributárias) ou optar pela *justiça individual*, e manter o sujeito passivo sob um regime tributário passado que era aquele que estava em vigor no momento da constituição da situação jurídica tributária que lhe seria aplicável se assim se mantivesse. Repare-se que não estamos, em nenhum destes casos, perante uma retroactividade que vá bulir com situações jurídicas completamente extintas ao abrigo

²³ A disposição transitória do CIMV, ao eleger como momento de conexão para a não tributação a própria data do decreto-lei de aprovação do Código em que constava a disposição transitória (e não a da entrada em vigor do Código), é mais cautelosa do que a sua homóloga do decreto-lei que aprova o Código do IRS e que escolhe como momento relevante a entrada em vigor do Código (1 de Janeiro de 1989) e não a do decreto-lei que aprova o Código (30 de Novembro de 1988).

²⁴ Sobre as omissões de tributação desta categoria de rendimentos no Código do IRS, v., por todos, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 315 ss.

²⁵ Sobre a retroactividade imanente às reformas fiscais, por todos, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 186 ss.

da lei antiga, mas sim perante a aplicação da lei nova a situações iniciadas no domínio da lei antiga, mas apenas terminadas já no domínio da lei nova.

O legislador do Código do IRS optou pela *justiça individual* em detrimento da igualdade. Com efeito, a mais-valia correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização reportar-se-ia nos alvares do Código do IRS, na maior parte das vezes, a momentos que ocorreriam, respectivamente, antes e depois da entrada em vigor do Código. Nestes casos, a tributação da valorização de um bem corresponderia – na óptica do legislador – a uma grave lesão das expectativas, pois no momento da aquisição não havia qualquer perspectiva de tributação futura no momento de uma eventual alienação. A consequência horizontal é clara: dois vizinhos que alienem pelo mesmo preço apartamentos contíguos, tendo um deles adquirido o imóvel antes da entrada em vigor do Código do IRS e outro depois dessa data, têm tratamentos tributários diferentes, estando um sujeito àquele imposto e outro não, mas o rendimento que acresce ao seu património antes de imposto é igual. O Código do IRS preferiu esta desigualdade àquela que resultaria da alegada lesão das expectativas do alienante que tivesse adquirido o apartamento antes da entrada em vigor do Código. Surge assim a disposição transitória aplicável à Categoria G, constante do artigo 5.º do referido Decreto-Lei, que apenas prevê a tributação para “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, (...) se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

Ou seja, os imóveis adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989, data da entrada em vigor do Código²⁶, se não estavam sujeitos a Imposto de Mais-Valias, não estão agora sujeitos a IRS. Dizendo o mesmo com maior rigor: se os imóveis alienados na vigência do Código do IRS foram adquiridos antes da sua entrada em vigor, não estarão sujeitos a IRS se a sua alienação não estivesse sujeita a Imposto de Mais-Valias. O problema coloca-se – e nem o Código, nem as suas disposições de direito transitório o resolvem cabalmente – em saber se a *sujeição* ao Imposto de Mais-Valias é um juízo hipotético a fazer por referência à data da aquisição do imóvel, ao momento da sua alienação ou ao momento de entrada em vigor do Código do IRS²⁷. A isto voltaremos²⁸.

Tal como sucedia na vigência do Código do Imposto de Mais-Valias, também o Código do IRS prevê que as mais-valias sejam tributadas numa categoria autónoma *apenas* se os actos que lhes deram origem não puderem ser qualificados como actos comerciais ou empresariais²⁹, o que mostra que a categoria G funciona como uma

²⁶ Artigo 2.º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprova o Código do IRS.

²⁷ Em 1 de Janeiro de 1989 – artigo 2.º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro.

²⁸ *Infra*, 3.2.

²⁹ Artigo 10.º, n.º 1 do Código do IRS.

categoria de certo modo *residual* em face da categoria B, o que bem se compreende, dado o carácter esporádico e involuntário³⁰ dos ganhos obtidos – embora, como tenhamos já apontado, seja uma delimitação dificultada pelo facto de o Código do IRS qualificar como mais-valias as mais-valias mobiliárias especulativas³¹.

Assim sendo, o problema de saber se a venda de um qualquer terreno adquirido antes de 1989 é tributado ou não em sede de IRS passa pela resposta a três questões:

- a) O produto da venda do bem pode ser qualificado como um rendimento de uma actividade empresarial? Se a resposta for positiva, a tributação segue as regras da Categoria B. Repare-se que apenas se pode lançar mão do regime transitório da Categoria G se o rendimento dever ser qualificado como rendimento da Categoria G (artigo 9.º do Código do IRS). A aplicação do regime transitório é um acto que *sucede* ao juízo de qualificação do rendimento para efeitos de IRS e da sua inserção numa das categorias de rendimento³²;
- b) Depois há que analisar se a mais-valia, mesmo que assim qualificada, não deve ser chamada às regras de tributação da categoria B, por força do artigo 3.º, n.º 2, al. b) do Código do IRS³³, caso em que não se passa à aplicação do regime transitório, por haver uma norma *especial* para a

³⁰ A involuntariedade do ganho refere-se naturalmente à valorização do bem e não ao acto de alienação.

³¹ *Supra* 2.2.

³² Mesmo que assim se não proceda – e que se aplique primeiro o artigo 5.º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, sem curar da qualificação dos rendimentos –, o resultado será idêntico, uma vez que a tributação das mais-valias em sede de Imposto de Mais-Valias era também residual, ou seja, a aplicação a certos rendimentos do Código do Imposto de Mais-Valias dependia da sua não tributação em sede de outros impostos de rendimento (artigo 1.º, números 1 e 2).

³³ A doutrina recorre ao conceito de força atractiva ou predominância da categoria B. Assim, entre outros, A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS – anotado* (Lisboa: 1999), 164; J. G. XAVIER DE BASTO, *IRS* (Coimbra: 2007), 169-170; MANUEL FAUSTINO, *IRS – Teoria e Prática* (Lisboa: 1993), 171, RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, (Coimbra: 2006), 70. Pensamos que no caso concreto de que trata este texto – ou seja, a força que exerça a categoria B em relação a rendimentos que podem ser considerados mais-valias é *dupla*: por um lado, podemos falar de uma força atractiva da categoria B em sentido *amplo*, querendo com isto dizer que os ganhos resultantes de uma alienação são de qualificar como rendimentos desta categoria B nos casos em que haja uma intenção de venda na aquisição, ou actos de valorização após esta (daqui resulta a *subsidiariedade* da categoria G) – ou seja, nestes casos os rendimentos são, *per natura*, comerciais e não mais-valias; mas podemos também falar de uma força atractiva em sentido *estrito* quando a categoria B chama a si a tributação de rendimentos cuja qualificação como rendimentos prediais, de capitais ou mais-valias não é posta em causa, mas o facto de haver uma *predominância* de rendimentos derivados de uma actividade comercial faz com que esses outros rendimentos, sem dúvida de outras categorias, sejam tratados como rendimentos da categoria B “quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais” (artigo 3.º, n.º 2, al. c) do Código do IRS, no que toca às mais-valias,) - é a *expansibilidade* da categoria B.

- tributação daquela mais-valia (não fazendo, por isso, sentido a aplicação de um regime transitório *geral*);
- c) Se o rendimento dever ser, finalmente, qualificado como rendimento da Categoria G, então o passo seguinte é saber se ele cai ou não no âmbito da disposição transitória contida no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

E isto levanta duas questões relacionadas, mas que se podem dividir para efeitos expositivos:

- i. Uma questão de *qualificação*: saber o que é um terreno para construção; e
- ii. Uma questão de *aplicação da lei no tempo*: saber qual o momento relevante para aplicação do conceito de terreno para construção, ou seja, saber qual dos vários conceitos de terreno para construção é relevante.

Para aplicação do regime transitório, tratando-se de um bem imóvel, deve então indagar-se se a alienação do mesmo teria sido tributada em sede de Imposto de Mais-Valias, o que teria acontecido apenas e só se o terreno pudesse ser qualificado como *terreno para construção* e se não incidisse sobre ele qualquer dos encargos de mais-valia acima referidos.

3. O momento relevante para a qualificação de um imóvel como terreno para construção

3.1 Respostas jurisprudenciais

A disposição transitória do Código do IRS, que estatui que não são tributados em IRS os ganhos que não eram tributados em IMV, não é completa, pois não esclarece

qual é a *data relevante* para a sujeição hipotética ao IMV. Ou seja, fica-se sem saber, neste exercício de subsunção hipotética de um norma revogada³⁴, qual o momento de referência para ter conta a situação de edificabilidade do terreno e, do mesmo modo, qual a versão do Código do IMV que se deve aplicar: se a versão em vigor à data da aquisição, se a vigente à data de entrada em vigor do Código do IRS ou à data da alienação.

A jurisprudência não é unânime quanto a este ponto. Encontramos acórdãos que conferem relevância ao momento de aquisição e de alienação, outros ao momento de alienação, outros ao momento de entrada em vigor do Código do IRS.

I) *Data de aquisição e data de alienação (facto de formação sucessiva)*

No AcSTA de 4.11.2004 (Rel.: LÚCIO BARBOSA), P. 0659/04, um caso em que um prédio urbano é adquirido em 1985 por sucessão, sendo depois demolido por ordem camarária e vendido, já na vigência do IRS, o STA diz que o momento relevante é o momento da aquisição e, portanto, não estava sujeito a Imposto sobre as Mais Valias, porque era nesse momento um prédio urbano. O Tribunal refere que há um “*facto tributário de formação sucessiva, integrado por dois momentos: a aquisição e a transmissão*”. Continua: “*à data da aquisição, não havia lugar a imposto de mais valias (na hipótese óbvia de uma transmissão onerosa, com os inerentes ganhos). Daí que se deva concluir que a venda posterior não pode ter como consequência a sujeição do ganho (mais-valia) a imposto. Sob pena de aplicação retroactiva da lei*”. Note-se ainda que o Tribunal afirma que a demolição é irrelevante. Também no AcSTA de 29.3.2006 (Rel.: LÚCIO BARBOSA), P. 01213/05, um terreno para construção que não o era na entrada em vigor do Código do IRS, mas que já era no momento da alienação, não está sujeito a tributação em IRS porque a qualidade tem que existir nos dois momentos³⁵.

II) *Entrada em vigor do Código do IRS*

³⁴ Este nosso caso é um exemplo claro de normas revogadas continuarem a ser aplicadas, por nunca serem totalmente expurgadas do ordenamento e por esse facto, não “deixam necessariamente de fazer parte do sistema jurídico” como afirma MIGUEL GALVÃO TELES, “Temporalidade jurídica e constituição”, in *20 Anos da Constituição de 1976*, (2000), 32. Sobre esta ideia, no mesmo Autor, pode ver-se, M. GALVÃO TELES, “Revolution, Lex Posterior and Lex Nova”, in *Shaping Revolution*, (1991), 71 (onde reforça a ideia de que uma norma que perca a vigência não se encontra fora do sistema jurídico). São normas que apesar de revogadas gozam de uma sobrevigência.

³⁵ V. o voto de vencido do Cons.º BAETA DE QUEIROZ que sustenta que não se vende o mesmo terreno, chamando também a atenção para o facto de o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro não ser uma norma de incidência por isso não fazer sentido falar-se em retroactividade.

No AcSTA de 6.6.2007 (Rel.: JORGE DE SOUSA), P. 0179/07 o STA afirma que “o que interessa para a aplicação do regime transitório do artº 5º nº 1 do Decreto-lei nº 442-A/88 (diploma que aprovou e regulou a entrada em vigor do Código do IRS) é saber a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor daquele diploma legal (1 de Janeiro de 1989)”, e no AcSTA de 12.12.2006 (Rel.: ANTÓNIO CALHAU), P. 01100/05, o STA considera que, como tinha havido loteamento de um terreno em 1984, houve transmissão de um terreno para construção, pois o terreno tinha esta característica à data da entrada em vigor do Código, não se aplicando, por isso, o regime transitório³⁶.

III) Data da alienação

No AcTCANorte de 23.6.2005 (Rel.: DULCE NETO), P. 00149/04, considera-se relevante para a qualidade do terreno o momento em que uma parte aliena e a outra adquire o terreno, sendo irrelevante as alterações que querem depois proceder no terreno e que eventualmente lhe alterem a sua qualidade. No AcTCANorte de 14.12.2006 (Rel.: ANÍBAL FERRAZ), P. 00443/04, o momento relevante é também o da venda (*rectius*, procuração irrevogável), momento em que já havia autorização camarária condicional ao promitente comprador. O acórdão refere que no *momento da transmissão* há indícios seguros do propósito dos intervenientes em afectar o terreno à construção.

3.2 O facto tributário relevante e o direito aplicável

Na mais-valia tributa-se o ganho líquido resultante de uma alienação – ganho líquido, porque ao valor de realização é sempre deduzido o valor de aquisição e, eventualmente outras despesas, sendo apenas a diferença tributada. Este resultado é depois integrado³⁷ com outros da mesma espécie de sentido positivo ou negativo (outras mais e menos valias) para se encontrar um macro-facto tributário, que é, precisamente, esse saldo das mais e menos-valias. A realidade que se tributa é assim triplamente complexa: o primeiro indicador de complexidade está na necessidade de encontrar a mais-valia pela diferença entre dois valores, o segundo indicador de complexidade na formação do facto tributário prende-se com a relevância do saldo

³⁶ Afirma-se, contrariando a sentença recorrida, “não interessa tanto aqui a qualidade que o bem detinha no momento da sua aquisição mas sim a sua natureza à data em que o DL 442-A/88 entrou em vigor”.

³⁷ O artigo 43.º, n.º 1 do Código do IRS dispõe 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 (...)”.

global de mais e menos-valias. Mas ele é também uma realidade complexa (e este é o sentido corrente da expressão), porque se olha a uma valorização ou desvalorização que ocorreu ao longo do tempo, reflectida no apurar do saldo depois de todas as alienações ocorridas no mesmo período de tributação. Assim, o facto relevante mais distanciado da aquisição é o momento do cômputo do saldo das mais e menos valias, pois só nesse momento surge uma certeza quanto à concreta relevância fiscal positiva ou negativa de uma alienação.

Mas o facto tributário determinante (ou o determinante elemento singular deste), em termos gerais de tributação das mais-valias imobiliárias em sede de IRS, é aquele que se concretiza com a alienação que permite realizar o ganho. Contudo, o legislador do Código do IRS para as situações intertemporais, naquela opção pela justiça em detrimento da igualdade que acima referimos, dá relevo à questão da garantia das expectativas, como afirma no próprio preâmbulo, e acaba por abrir a porta à relevância tributária de um dos dois momentos relevantes anteriores ao momento da alienação: o momento da aquisição, ou o momento da entrada em vigor. Neste sentido, o legislador, ao convocar as expectativas para a justificação do regime transitório, optou por conceder uma relevância preferente ao momento constitutivo da situação jurídica cuja extinção gera o ganho sujeito a mais-valias. Parece-nos, por isso, que a solução mais lógica - atento o objectivo de salvaguarda de expectativas do regime transitório do Código do IRS para a Categoria G - é a de considerar relevante a data da aquisição do terreno *para a determinação da lei aplicável* - ou seja, a data de aquisição determina a aplicabilidade do Código do Imposto de Mais-Valias à situação em causa (mas não congela a qualidade que o terreno tinha nessa data). É naquele momento - no da aquisição e não em qualquer outro - que o adquirente consolida as suas expectativas em relação ao edifício normativo sob o qual vai ser decidida a relevância tributária da sua alienação. Não pensamos, contudo, que se possa considerar que o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, tem como efeito *congelar a qualificação* que o terreno tinha na data da aquisição, nem sequer na data de entrada em vigor do Código do IRS, para lá de qualquer mutação que o terreno sofra. Tal solução teria como efeito situações de flagrante injustiça não justificada em todos aqueles casos em que se alterasse a situação do terreno. Trata-se, com efeito, de todos aqueles casos em que um terreno não podia ser considerado para construção no momento da aquisição, ou da entrada em vigor do Código do IRS, mas que, por via de uma alteração no seu estatuto de edificabilidade, provocada intencionalmente ou recebida da ordem jurídica, passa a ser um terreno para construção na economia própria do CIMV. Ora, ficcionar que o estatuto dos terrenos no momento da alienação é aquele que tinham à data da sua aquisição leva a que não sejam tributados em IRS situações que o seriam, continuando em vigor o CIMV.

Ou seja, a conclusão de que o regime aplicável é o vigente à data de aquisição não permite concluir, modo contínuo, que o terreno mantenha a qualidade que tinha nessa mesma data.

Por outro lado, esta aplicação das regras e princípios do CIMV vigentes na data de aquisição para a qualificação do terreno no momento da sua alienação permite também evitar decisões injustas de sentido contrário, permitindo refazer o juízo quanto a terrenos que tenham perdido a qualidade de edificabilidade desde a sua aquisição ou da entrada em vigor do Código do IRS (terrenos que eram terrenos para construção, mas que deixaram de o ser).

Assim, quando olharmos para uma alienação, o que temos que fazer é um juízo à luz do CIMV sobre se se trata de um terreno qualificável como terreno para construção, ou seja, interpretando actualizadamente o CIMV, devemos aferir se estamos perante um terreno com as mesmas características físicas e jurídicas de edificabilidade que possuía ao momento da aquisição.

A necessidade de interpretação actualizada do conceito de terreno para construção constante do CIMV resulta de dois factores: em primeiro lugar, é necessário resolver o problema decorrente de o conceito de terreno para construção ter sido sujeito a evoluções, quer da própria jurisprudência, quer da própria tessitura legal que o envolve (muito decorrente das alterações no Direito do Urbanismo); por outro lado, é necessário responder às questões que decorrem das alterações efectuadas ao terreno e de poder estar-se no momento da alienação perante um terreno diferente daquele que se adquiriu, bem como tomar em consideração o destino do terreno (pois, como veremos, a jurisprudência tende a excluir do conceito de terreno para construção os terrenos destinados a construções de infra-estruturas públicas).

4. A concretização do conceito urbanístico e fiscal de *terreno para construção*

4.1 O título aquisitivo e a qualificação dos terrenos

4.1.1 Título aquisitivo e título dispositivo

De acordo com o artigo 1.º, § 2 do Código do Imposto de Mais-Valias, “são havidos como *terreno para construção*” aqueles em relação aos quais se verificar algum dos seguintes factos:

- a) O terreno ser declarado como terreno para construção no título aquisitivo; ou
- b) O terreno ser situado numa zona urbanizada; ou
- c) O terreno ser situado numa zona compreendida por um plano de urbanização.

De seguida, analisaremos cada um destes pontos. Contudo, convém recordar duas coisas: por um lado, trata-se de presunções que podem ser elididas (podem verificar-se, mas o contribuinte pode conseguir provar que não alienou um terreno para construção)³⁸; por outro lado, pode tratar-se da alienação de um terreno para construção por alguma razão que não as exemplificadas no artigo.

O raciocínio de aplicação de uma norma revogada que hoje se faça para se decidir da sujeição de uma mais-valia a IRS tem de basear-se numa interpretação actualista daqueles elementos apontados no Código do Imposto de Mais-Valias, que vamos analisar com esta preocupação de actualização.

Presumem-se terrenos para construção, nos termos do artigo 1.º, § 2 do Código do Imposto de Mais-Valias, os terrenos declarados com terrenos para construção no *título aquisitivo*.

Muitas vezes, esta expressão não é interpretada de forma correcta, o que tem gerado alguma confusão na Administração tributária e até em alguma jurisprudência sobre o entendimento a dar à expressão *título aquisitivo*³⁹. Com efeito, por vezes, entende-se que, para apurar se um contribuinte deve ser ou não tributado pela mais-valia realizada com a venda de um terreno, que o título relevante é o contrato pelo qual esse contribuinte *aliena* o terreno, o que, como veremos, é ilógico⁴⁰.

³⁸ Trata-se, claro está, de uma presunção *iuris tantum*, ou seja, que permite que seja afastada. Apesar de hoje a lei consagrar a inexistência de presunções inilidíveis em Direito fiscal (artigo 73.º da Lei Geral Tributária e artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), já a jurisprudência e a Administração fiscal tinham decidido admitir sempre prova em contrário às presunções relativas a terrenos para construção constantes do Código do Imposto sobre Sucessões e Doações e do CIMV. V., por exemplo, o AcSTA de 21 de Julho de 1971, AcTT de Lisboa, de 88.11.03, CTF n.º 353, 250; AcSTA de 17/03/1993; Informação n.º 329/00, relativa ao Processo n.º 13 387 da Direcção de Serviços da Contribuição Autárquica e Parecer do CEF n.º 18/94, de 18.2.1994 (NUNO SÁ GOMES), sancionado pelo Director Geral, na mesma data.

³⁹ A confusão é expressamente desfeita, por exemplo, no AcSTA de 6.6.2007 (Rel.: JORGE DE SOUSA), P. 0179/07.

⁴⁰ Diz-se, por exemplo, que se um contribuinte aliena um terreno rústico a uma empresa de construção e no contrato de alienação há referências a uma *eventualidade* de construção (limitação de volumetria, servidões), isto basta para que o terreno seja considerado um terreno para construção, porque ele assim é declarado no título aquisitivo. Como melhor veremos no texto, não faz qualquer sentido, pois do ponto de vista da tributação do contribuinte alienante, o contrato de compra e venda referido não é o título aquisitivo, mas dispositivo (para além do facto de que, como também veremos, as referências que estes aqui façam são irrelevantes de um ponto de vista do *jus aedificandi*). Já se poderia colocar mais dúvidas se o contrato de alienação fosse sujeito a uma condição resolutive de edificabilidade, ou a revisões de preço condicionadas pela potencialidade edificativa.

Uma das mais longínquas referências ao *título aquisitivo* encontramos-la no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, constante do Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, que dispunha no § 3.º do artigo 49.º que se consideram terrenos para construção “os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo (...)”. É curial que se compreenda, antes de mais, a causa da importância específica que aquele Código conferia aos *terrenos para construção*, e a razão pela qual não se limitou a tratá-los como outro imóvel qualquer. A resposta está precisamente no facto de que a transmissão de *terrenos para construção* estava isenta de imposto se fossem⁴¹ construídas *habitações* no terreno⁴² nos dois anos subsequentes à venda (*ex vi* artigos 11.º, n.º 8 e 16.º, n.º 2 do Código do Imposto sobre Sucessões e Doações) e por esta razão – para se beneficiar da isenção – era obrigatório declarar a circunstância de se estar a transmitir terrenos para construção logo no acto translativo dos mesmos (artigo 49.º, §3.º do Código do Imposto sobre Sucessões e Doações)⁴³. Por este motivo, muitos compradores declaravam os terrenos que adquiriam como *terreno para construção* com o intuito de beneficiar desta isenção condicional.

Faziam-no ainda por outra razão: é que o facto de um terreno ser destinado à construção era uma das causas que permitia o fraccionamento de prédios rústicos de acordo com o artigo 1377.º, al. c) do Código Civil.

Esta referência legal a “título aquisitivo” passou para vários códigos fiscais, entre os quais o Código do Imposto de Mais-Valias desde a sua versão originária (1965), no já referido artigo 1.º, § 2.º. Naturalmente que se os contribuintes haviam beneficiado de uma isenção (no momento da aquisição) e transmitiam o terreno antes de nele construírem, o sistema que tinha adiado a tributação optava por tributá-los agora neste momento (para além da tributação em Sisa).

É claro que, sendo a Sisa um imposto desenhado na perspectiva de uma transmissão e a ser suportado pelo *adquirente*, tem como título relevante o título *aquisitivo*. Contudo, num imposto desenhado na perspectiva da alienação e do *vendedor*, como é o caso do Imposto de Mais-Valias ou da tributação destas em IRS, são títulos relevantes tanto o título *dispositivo* (principalmente para a incidência do mesmo), como o título *aquisitivo* (sobretudo para efeitos de qualificação e quantificação). É, contudo, necessário ter em conta esta diferença na importação de argumentos construídos para casos de Sisa ou de Contribuição Autárquica para os casos de mais-valias.

⁴¹ Era uma isenção condicional.

⁴² O que correspondia a um benefício fiscal à habitação. Por todos, F. PINTO FERNANDES / N. PINTO FERNANDES, *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações – Anotado e Comentado*⁴ (Lisboa: 1997), 203 ss.

⁴³ O STA considerou que o facto de se terem ou não construído as habitações naquele prazo é irrelevante para a qualificação dos terrenos como terrenos para construção em sede de Contribuição Autárquica (AcSTA de 19.6.1996 (Rel.: RODRIGUES PARDAL), P. 015056).

Basta sujeitar a uma simples análise lógica e gramatical a expressão *título aquisitivo: título aquisitivo* há-de ser o documento que titula e incorpora o direito de propriedade⁴⁴ e que respeita ao modo como certo bem, - neste caso, um terreno - ingressou⁴⁵ no património de uma pessoa - o contribuinte.

Por exemplo: um contribuinte herda um terreno antes de 1 de Janeiro de 1989 e depois vende-o já na vigência do Código do IRS. O título aquisitivo de um terreno é a sucessão, especificada através da relação de bens. Nunca pode ser título aquisitivo a escritura do contrato de compra e venda que celebra com uma empresa anos mais tarde depois de o adquirir por sucessão. Essa escritura é o seu título dispositivo e o título aquisitivo do comprador! Esta afirmação não contraria o facto de a qualidade do terreno dever ser aferida, face aos outros elementos constantes do CIMV, no momento da alienação, em que pode ter ocorrido uma alteração na qualidade do terreno - mormente pelo loteamento do mesmo, o que, como vimos, altera a qualificação do terreno de modo que os rendimentos originados na venda devem ser tributados na Categoria B. Contudo, o que não pode ser relevante é o título *dispositivo*. No entanto, como dissemos, muitas vezes existe esta confusão.

Em rigor, tendo em atenção a referida mecânica da isenção condicional de Sisa em terrenos para construção (que obrigava a que se construísse no prazo de três anos), somos levados a crer que hoje não se transmitem tanto terrenos para construção assim qualificados no título aquisitivo, mas sim os imóveis construídos nesses mesmos terrenos, perdendo a questão, assim, alguma da sua actualidade.

Com isto se clarificou o primeiro ponto da questão: o título para o qual se deve olhar na busca da qualificação do terreno como terreno para construção é o título pelo qual o alienante que obteve o ganho com a venda *adquiriu* o bem em causa.

4.1.2 Título aquisitivo e qualificação das partes

Mas há outro problema. Será que a qualificação no título aquisitivo de um terreno como terreno para construção faz com que a sua transmissão seja *automaticamente* tributada em sede de IRS?

Não entendemos que assim seja.

⁴⁴ A declaração do IMV - ou qualquer declaração fiscal - não é o título aquisitivo, nem funciona como confissão quanto à natureza de um terreno como muitas vezes sustenta o Fisco; neste sentido, AcSTA de 6.11.1996 (Rel.: ERNÂNI FIGUEIREDO), P. 020279, e AcTCASul de 15.10.2002 (Rel.: J.G.CORREIA), P. 6380/02.

⁴⁵ O modo de ingresso é, naturalmente, irrelevante. Contra, afirmando que a expropriação não é transmissão onerosa para efeitos do CIMV, mas "*uma aquisição originária*", v. AcSTA de 17.1.1996 (Rel.: RODRIGUES PARDAL), P. 019846.

É que, como veremos, hoje em dia, em face do moderno ordenamento jurídico urbanístico, a qualificação de um terreno como para construção no contrato de aquisição (ou em qualquer outro título aquisitivo ou dispositivo) é, na grande maioria das vezes, irrelevante⁴⁶. A vontade das partes demonstrada na qualificação de um terreno feita num instrumento contratual é totalmente irrelevante para o reconhecimento pelo ordenamento jurídico de um *jus aedificandi*⁴⁷. Numa palavra, jamais se pode retirar a natureza jurídica de um terreno da qualificação contratual do mesmo feita pelas partes. É natural que as partes refiram esses seus intentos e que reflectam, ademais, essa expectativa no preço, que será tanto menor quanto o risco que preveja de não edificação. Mas isto são cogitações e ensejos. De facto, no momento em que há certezas jurídicas quanto à construção na maior parte das vezes os alienantes já não são proprietários dos imóveis em causa.

Pode eventual e residualmente considerar-se relevante a menção que as partes façam no título dispositivo quando a alienação seja feita para construção pela entidade que tenha poder para a autorizar, normalmente o município⁴⁸, casos em que a própria declaração pode ser vista, eventualmente, como um acto tendente à alteração jurídica da natureza do terreno. Contudo, aqui o que se passa é que a própria declaração comporta a alteração da natureza do terreno, o que não pode deixar de ter relevância fiscal, já que substancialmente⁴⁹ está a ser vendido um terreno onde se vai, sem dúvida, construir. E, não se esqueça, em qualquer dos casos, o acto do qual consta semelhante declaração é o título dispositivo, o que o torna irrelevante.

Igualmente, não há qualquer obrigação tributária, como muitas vezes a Administração fiscal sustenta, de as partes declararem no título translativo da propriedade que um terreno é para construção apenas por existir uma expectativa quanto à edificabilidade. É a própria Administração tributária, em doutrina administrativa, que qualifica a hipótese de *académica*, uma vez que, em face do ordenamento urbanístico vigente, seria necessário apresentar os documentos que titulassem esta nova natureza do terreno⁵⁰.

A qualificação de um terreno para construção não é feita por declaração das partes, nem pela sua mente ou desejo, resultando antes de um acto de intervenção

⁴⁶ Assim, interpretar o título aquisitivo de acordo com a teoria da impressão no declaratório, como parece ser feito no AcSTA de 17.6.1998 (Rel.: ERNÂNI FIGUEIREDO), P. 021630, faz hoje muito pouco sentido.

⁴⁷ Como a própria Administração fiscal reconheceu no ponto 1, c) do Ofício-Circulado n.º 5347.11/91, de 10 de Dezembro, da Direcção de Serviços da Contribuição Autárquica.

⁴⁸ Como foi o caso do AcSTA de 09.11.2005 (Rel.: VÍTOR MEIRA), P. n.º 733/05.

⁴⁹ Sobre a prevalência da substância sobre a forma, J.L. SALDANHA SANCHES, Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional (Coimbra: 2006), 69 ss, e J.L. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal³ (Coimbra: 2007), 154 ss.

⁵⁰ Ponto 2, c) do Ofício-Circulado n.º 5347.11/91, de 10 de Dezembro, da Direcção de Serviços da Contribuição Autárquica.

pública, incerto quanto ao resultado. Fica assim sustentada a irrelevância de uma qualificação psicológica e volitiva de um terreno.

Em conclusão, o conceito de terreno para construção deve ser interpretado actualisticamente tendo como base a apetência jurídica para a construção – *pressuposto jurídico de edificabilidade* – sendo a referência no título aquisitivo um mero indício. Por outro lado, também não faz sentido considerar como terreno para construção aquele terreno onde se não pode, ou onde se não vai, de facto, construir – *requisito fático de edificabilidade*. Analisemos este dois aspectos com detalhe.

4.2 Apetência jurídica para a construção: pressuposto

O pressuposto de tributação de uma mais-valia gerada pela alienação de um terreno para construção é, assim, considerar-se como terreno para construção aqueles terrenos com *apetência jurídica* para a edificabilidade. O problema consiste em saber se esta é uma apetência *remota* ou uma apetência jurídica *próxima*, ou seja, saber se basta poder-se vir a construir (não ser, por exemplo, um terreno integrado numa zona *non-aedificandi*), ou se é necessária uma maior solidez da pretensão de edificação - já totalmente desobstaculizada, ou seja, já com uma licença de construção ou loteamento.

Na verdade, a apetência jurídica para a construção há-de 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 exemplo, como já se decidiu, a aquisição de uma casa em 1975, e a sua venda em 1994 *para* demolição, não está sujeita a tributação, porque só depois de alienado se transformou o imóvel num terreno para construção (isto é, incompatível com a jurisprudência que vê no *intento* das partes de utilizarem o imóvel como terreno para construção um *indício* suficiente para a sua tributação). É claro neste acórdão que é irrelevante o que as partes soubessem ou quisessem: “*resulta à evidência que os impugnantes sabiam que os adquirentes iam demolir a casa de habitação existente para construir um novo prédio urbano, tal como se deixou salientado na sentença recorrida. Porém, esse facto não contende, na nossa perspectiva, com a natureza própria do bem transmitido, sob pena de esta deixar de ser aferida à luz das características existentes à data em que se realiza a aquisição e transmissão do bem, pois que aí radica o facto tributário na sua dimensão temporal*”⁵¹.

⁵¹ AcTCANorte de 23.6.2005 (Rel.: DULCE NETO), P. 00149/04.

Contudo, se a demolição já estiver efectuada, transmitem-se terrenos para construção⁵².

Por outro lado, a jurisprudência, no seu labor de aplicação do direito, tomou consciência de que não podia mais ater-se a uma definição física do conceito de terreno para construção e que os próprios exemplos legais de edificabilidade deveriam ser entendidos apenas como indícios. Ou seja, a referência no ordenamento tributário aos indicadores de construção (declaração no título aquisitivo, situação em zona urbanizável) têm vindo a ser entendidos como isso mesmo – indícios de apetência para a edificabilidade, que pode não existir. De facto, esta hoje a corrente dominante na jurisprudência: no AcSTA de 14.4.1995 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), P. 015944, afirma-se que *“são terrenos para construção aqueles que se encontrem objectivamente afectos à construção urbana, de que são índices as circunstâncias referidas no citado preceito”* [art. 49, § 3 do C.I.M.S.I.S.S.D]. Também no AcSTA de 12.1.1994 (Rel.: SANTOS SERRA), P. 015824, se decide que se trata de uma afectação objectiva à construção e que basta que haja aprovação para a construção, independentemente dos índices do artigo 1.º, § 2, do CIMV. No AcTCANorte de 10.2.2005 (Rel.: DULCE NETO), P. 00090/04, *“não basta a mera possibilidade abstracta de construção, exigindo-se a emissão de título que a possibilite em concreto para se poder classificar um prédio urbano como terreno para construção”*.

Continua, contudo, em aberto a questão de saber como é que tem sido concretizada esta apetência para construção dos terrenos: por exemplo, será que se deve considerar terreno para construção aquele que esteja no PDM como área urbana, bem como aquele em que o proprietário tenha iniciado (mas não terminado) o procedimento tendente ao loteamento?

Não nos parece. Vejamos.

As normas urbanísticas vigentes não conferem qualquer direito de edificação a um proprietário naquelas condições⁵³. Convém talvez agora recordar que, como defende o nosso Tribunal Constitucional, o *ius aedificandi* não integra, no nosso ordenamento jurídico, o direito de propriedade, sendo antes um poder que lhe acresce em determinadas circunstâncias⁵⁴, e que as disposições de um Plano Municipal de Ordenamento do Território não conferem, em regra⁵⁵, direitos a construir, mesmo que o imóvel esteja situado numa zona de intervenção do plano que atribua potencialidade edificatória. Na realidade, o plano pode delimitar uma determinada área e integrá-la numa classe de espaço urbanizável, mas decorrer das operações de loteamento que alguns desses terrenos sejam afectos a zonas verdes.

⁵² Acórdão do STA de 11/10/89.

⁵³ Não falamos aqui, naturalmente, da construção não sujeita ou isenta de licença.

⁵⁴ Por todos, AcTC 341/86 e, na doutrina, F. ALVES CORREIA, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade* (Coimbra: 1997), 376 ss.

⁵⁵ Ficam ressalvados, por exemplo, os terrenos incluídos em planos de pormenor com construções aí definidas.

É possível cogitar que o Direito do Urbanismo tenha um conceito diferente de terreno para construção, apesar de, no Direito do Urbanismo, o conceito não existir *qua tale*. Pode entender-se que, neste ramo do Direito, um terreno para construção seria um terreno em relação ao qual o instrumento, ou instrumentos, de planeamento urbanístico em vigor permitem a edificabilidade. Por exemplo, não choca considerar que em termos jus urbanísticos se considerasse como *para construção* um terreno situado numa zona, dentro ou fora do perímetro urbano, em relação ao qual uma operação urbanística de loteamento ou construção, seja possível de acordo com o PDM em vigor. Também um *lote* de terreno é, em termos de Direito urbanístico, um terreno para construção, já que a própria definição de lote implica que com o loteamento se venham a implantar construções. Naturalmente, também um terreno em que se construa uma escola, ou uma central eléctrica, são considerados terrenos para construção numa perspectiva de Direito do Urbanismo. Mas o conceito tem tido no Direito Fiscal uma concretização mais rigoroso, tendo sempre a lei, a jurisprudência e a doutrina administrativa construído um conceito próprio de terreno para construção em que é, de um lado, mais rigoroso pois exige um acto da administração tendencialmente irrevogável de autorização de construção, e de outra banda, na medida em que o labor dos intérpretes-aplicadores o tem restringido para não incluir situações em que apesar de se vender um terreno para nele efectuar construções, a natureza destas afasta a qualificação fiscal como terreno para construção.

Com efeito, o Direito Fiscal não recebeu o conceito tal qual este poderia resultar do Direito do Urbanismo. O Direito Fiscal, se num primeiro momento se bastava com a *localização* do terreno - parecendo assim perfilhar com aquele ramo uma noção de apetência jurídica *remota* -, rapidamente baseou o seu conceito de terreno para construção numa apetência jurídica para edificabilidade *próxima*.

É a própria doutrina administrativa da Administração tributária que afirma claramente que "os prédios rústicos inscritos nas matrizes respectivas, incluídos posteriormente em zonas urbanizáveis pelos PDMs, antes da aprovação e entrada em vigor dos respectivos Planos de Pormenor, devem continuar como rústicos, atenta a ineficácia jurídica dos referidos PDMs, antes da sua regulamentação"⁵⁶. Ou seja, é irrelevante que um terreno esteja classificado como urbano no PDM.

Por outro lado, sustenta-se também em doutrina administrativa que "a concordância dada pela Câmara Municipal a um estudo de viabilidade de construção não altera só por si a classificação do prédio rústico em causa, mas sim a concessão de alvará de loteamento,

⁵⁶ Circular n.º 1/2000 da DGCI, de 23.3.2000.

aprovação de projecto ou concessão de licença de construção”⁵⁷ e que “não nos parece que esta figura [estudo de viabilidade de loteamento do referido terreno, apresentado por uma sociedade, que mereceu a concordância da respectiva Câmara Municipal] seja assimilável à existência de plano de urbanização já aprovado. A ser assim, as mais valias obtidas com a venda realizada nestas condições não ficariam sujeitas ao Imposto de Mais-Valias e, conseqüentemente, beneficiarão do regime transitório previsto para a categoria G do IRS, no artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, ficando, por isso, excluídas de tributação em IRS⁵⁸.

Segundo o Código do Imposto de Mais-Valias, eram considerados terrenos para construção os situados numa zona urbanizada ou numa zona abrangida por um plano de urbanização, mas este indício de edificabilidade está ultrapassado e tem que ser interpretado como os títulos habilitantes à construção vigentes. De facto, os terrenos com apetência para construção, em termos jurídicos, apenas podem ser assim qualificados se procedermos a uma *interpretação actualista* daquela definição constante do Código do Imposto de Mais-Valias. Quando este Código surgiu em Portugal, vivíamos em termos urbanísticos um sistema que já foi caracterizado de “*regime da liberdade*”⁵⁹, sendo que a primeira legislação sobre loteamentos entrou em vigor logo depois do Código do Imposto de Mais-Valias, não tendo tido, contudo, efeitos práticos⁶⁰.

É preciso interpretar sempre as expressões constantes de diplomas antigos à luz do ordenamento daquele tempo, para que depois se possa procurar os instrumentos correspondentes no direito vigente no momento da decisão. Ora, a norma do Código do Imposto de Mais-Valias sobre terrenos para construção foi importada do Código da Sisa, de 1958, e correspondia a um conceito de terreno para construção qualificado pelas partes ou decorrente de plano de urbanização ou de área urbanizada, o que, no (des)ordenamento do território então vigente, era uma situação excepcional (eram raros os planos de urbanização).

Com o evoluir da legislação urbanística, a edificabilidade passou a ser um direito de exercício cada vez mais regulamentado decorrente de actos jurídico-públicos autorizativos. As normas que tinham na sua previsão conceitos de edificabilidade foram, assim, adaptando-se a este evoluir da regulamentação apertada do *ius aedificandi*.

Foi o que aconteceu precisamente com o artigo 49.º, §3. do Código da Sisa, que, aquando da Reforma Fiscal, foi alterado, tendo-se abandonado aquela arcaica qualificação de terreno para construção *ex loci rei sitae*, passando-se para uma

⁵⁷ Despacho concordante do SDG, em 2001.03.05, à Informação n.º 82/2001 da DSCA de 20.02.2001.

⁵⁸ Informação n.º 82/2001 da DSCA, de 20.02.2001.

⁵⁹ J. OSVALDO GOMES, *Manual dos Loteamentos Urbanos*² (Coimbra: 1983), 35 ss.

⁶⁰ Decreto-Lei n.º 46 673, de 29 de Novembro de 1965.

qualificação decorrente da titularidade de um verdadeiro direito subjectivo de construir. Neste sentido, através do Decreto-Lei 252/89, de 9 de Agosto⁶¹, o já citado artigo 49.º, §3. do Código da Sisa passou a qualificar como terreno para construção os *“situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo”*, noção de cariz eminentemente *jurídico*, a qual passa depois para a Contribuição Autárquica e, posteriormente, para o IMI, que define terreno para construção como aqueles da espécie dos prédios urbanos *“situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos”*⁶². Naturalmente que o Código do Imposto de Mais-Valias não foi actualizado no sentido de reflectir esta alteração da legislação urbanística e fiscal, pela simples razão de que este Código foi abolido no final de 1989. Mas esta evolução deve presidir à interpretação e aplicação das normas deste Código que hoje façamos, sendo legítimo presumir que se o mesmo se tivesse mantido formalmente em vigor teria sido actualizado como foram os outros⁶³.

Assim, o conceito de terreno para construção constante do Código do Imposto de Mais-Valias não pode deixar de ser interpretado como terreno com apetência para a construção em termos *jurídicos*, apetência essa decorrente das normas urbanísticas em vigor no momento de aplicação o direito, ou seja, dos preceitos que regulam e restringem o direito à construção nesse momento. Só é terreno para construção aquele em que o proprietário pode juridicamente iniciar a construção, tendo um direito subjectivo nesse sentido e não um mero interesse legítimo, expectativa, esperança ou desejo.

Aliás, a própria Administração tributária, em doutrina administrativa genérica, conclui que *“da conjugação do n.º 3 do artigo 6.º do CCA com o parágrafo 2.º do artigo 1.º do extinto Código do Imposto das Mais Valias e parágrafo 3.º do artigo 49.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações, na redacção anterior à dada pelo Decreto-Lei n.º 252/89, de 9 de Agosto, conclui-se que a definição do conceito fiscal de*

⁶¹ Que procede a *“uma revisão mais profunda e circunstanciada”* do Imposto (do Preâmbulo).

⁶² Artigo 6.º, n.º 3 do CIMI.

⁶³ Aliás, a referência a *“alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção”* carece de actualização em resultado das alterações nas formas e procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas, constantes da Lei n.º 60/2007, de 4 de Setembro, que procede à sexta alteração ao Decreto -Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, que estabelece o regime jurídico da urbanização e edificação.

terreno para construção, antes e depois da reforma de 1989, é completamente distinta. O legislador actual retirou do anterior conceito a localização do terreno para construção - terrenos situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados, apenas manteve os que como tal fossem declarados no título aquisitivo”⁶⁴.

Uma terceira questão prende-se com o facto de o adquirente (ainda não proprietário) ter na sua esfera jurídica uma vinculação pública prévia da Administração fiscal quanto à edificação constante, por exemplo, de uma informação prévia.

No AcTCASul de 15.10.2002 (Rel.: J.G.CORREIA), P. 6380/02, consideram-se terrenos para construção aqueles que dispõem de autorização pública para tal e relativamente aos quais não se prove ter a autoridade pública competente vedado e edificação. Esta sentença do TCA-Sul⁶⁵, que não é um acórdão claro, parece apontar uma doutrina que não encontra total arrimo nem na jurisprudência nem na doutrina administrativa vigentes. No caso decidido por aquele Tribunal, um casal vendeu em 1990 um terreno a uma sociedade exploradora de hipermercados para que esta aí implantasse um hipermercado, sendo que a compradora já dispunha de uma autorização camarária de implantação do referido estabelecimento, embora a sentença não esclareça bem os termos da autorização. A posição da adquirente apresentava-se, por isso, consolidada através de um acto prévio camarário com alguma potencialidade de consolidação do seu direito subjectivo de edificação. Apesar destas informações prévias (que presumimos ser o que aqui existia) vincularem de algum modo a Câmara Municipal⁶⁶, ainda haveria sempre o risco de o terreno não poder ser objecto de construção e, por isso, parece excessiva, mesmo neste caso, a interpretação do Tribunal. Em rigor, uma informação prévia apenas confere o direito a que um determinado pedido de licenciamento (como todos os seus elementos e características) não seja indeferido. Por outro lado, não parece muito clara a posição do aresto, pois defende que a informação prévia (?) basta para se concluir objectivamente que o terreno vai ser destinado à construção, ao mesmo tempo que se afirma, contraditoriamente, que “o legislador consagrou no Código da Contribuição Autárquica que o “*jus aedificandi*” já não é um mero poder ou faculdade inerente ao conteúdo do direito de propriedade, passando a integrar o

⁶⁴ Inf. n.º 69/02, no processo n.º CA/10-2197/01, com despacho do SDG de 25.02.2002, negrito acrescentado.

⁶⁵ Ac.TCA-S n.º 6380/02, de 15.10.2002.

⁶⁶ Como já defendemos em J. TABORDA DA GAMA, *Promessas Administrativas: da decisão de autovinculação ao acto devido* (Coimbra 2008), tendo aí alertado para as possibilidades de auto-desvinculação, embora reduzidas, nos casos de informações vinculativas.

conteúdo das decisões públicas é uma qualidade que se adquire, quer por iniciativa da Administração Pública, quer por licença desta, face à pretensão do respectivo proprietário. Para tanto, a condição de a destinação do terreno deve ser aferida através de alvará de loteamento, do projecto, ou da licença de construção, o que pressupõe que as entidades competentes não vedem toda e qualquer licença de construção (...)"⁶⁷.

De facto, o acórdão baseia-se em jurisprudência que precisamente visa construir um conceito *material* de terreno para construção para que certos terrenos em que jurídica ou facticamente se não possa construir, apesar de o contrário constar do título ou de instrumentos de planeamento urbanístico, possam ser desconsiderados como tal e, portanto, para os ganhos resultantes da sua alienação não serem objecto de tributação. São casos em que se procede a uma interpretação restritiva do conceito de terreno para construção para limitar a tributação. Não parece poder daí extrair-se o contrário, no sentido de se defender que o conceito de terreno para construção seja o de todos os terrenos relativamente aos quais não fique demonstrado que não se pode construir.

Aliás, um dos acórdãos mais seguidos nesta jurisprudência⁶⁸ – em alguns passos, a despropósito – conclui precisamente no sentido contrário, ou seja, de que a falta de licenciamento para construir ilide a presunção de que um terreno declarado como terreno para construção é um terreno para construção. Aplicando esta doutrina – a da materialidade sobre a forma – para defender a tributação e não para a afastar, como na jurisprudência que cita, o aresto cai no absurdo de defender, perigosamente, que “*mesmo [que] não constasse da escritura a destinação do terreno à construção, desde que o mesmo se integrasse numa zona que a permite, ele terá de qualificar-se como terreno para construção*”⁶⁹. Como vimos – e como de resto esta própria sentença afirma –, não são já as zonas que permitem a construção, mas antes *actos jurídico-públicos concretos*. Além do mais, este acórdão como pode ver-se na citação transcrita, ao basear-se num outro acórdão sobre Sisa, cai no erro – já esclarecido – de confundir título aquisitivo com título dispositivo.

Naturalmente que o direito de construção, ou o direito ao loteamento, que nos permite qualificar um terreno como terreno para construção, deve estar sustentado em actos e títulos que não tenham *caducado*, como, de resto, a própria Administração fiscal admite⁷⁰. Ocorrendo a caducidade destes, é ripristinada a qualificação anterior do terreno.

⁶⁷ Pontos III e IV do sumário.

⁶⁸ O AcTT2, de 2.2.1988, P. 52235, CTF, 350, 574 ss.

⁶⁹ Ac.TCA-S n.º 6380/02, de 15.10.2002, ponto 3.

⁷⁰ OFÍCIO N.º 5347.11/91 da DSCA, 10 de Dezembro de 1991, n.º 2 al. d). A afirmação produzida no âmbito da

Em bom rigor não se podem considerar terrenos para construção aqueles que já o não são no momento da alienação por terem perdido de direito ou de facto a sua capacidade de edificação. Ao invés, se o contribuinte alterar a natureza do imóvel depois de o adquirir, transformando-o num terreno para construção (respeitados os pressuposto e requisito elencados), haverá lugar a tributação. Nestes casos, em que o contribuinte herda um terreno antes da entrada em vigor do Código do IRS e lhe altera a natureza, normalmente através de loteamento e de obras de urbanização, ele deverá, em princípio, ser tributado na Categoria B, uma vez que é da sua acção que resultam as novas utilidades para o terreno, o que exclui a tributação em mais-valias. Uma coisa é uma mais-valia esporádica, outra são os rendimentos derivados da venda de lotes⁷¹ quando não só loteou e transformou o terreno, como aquele contribuinte que possuía um escritório com uma placa publicitária, em toda a frente do edifício onde possuía escritórios, anunciando “A. EMPREENDIMENTOS”⁷² e sustentava ter mais-valias.

Em conclusão, quanto a este ponto, o conceito de terreno para construção que encontramos na lei fiscal é um conceito próprio e que se baseia numa apetência edificante muito concreta, materializada já num acto autorizativo jurídico-público vigente e tendencialmente irrevogável. Este pressuposto deve ser verificado em relação a qualquer terreno para construção, sendo irrelevante, para efeitos de tributação de mais-valias em IRS, o que seja declarado no título aquisitivo ou o que esteja disposto nos instrumentos de planeamento urbanístico que funcionam como meros indícios de edificabilidade ou de não edificabilidade. Não são também terrenos para construção aqueles que no momento da alienação já não podem de direito ou de facto ser qualificados como tal.

Verificado este pressuposto jurídico, há dois requisitos jurisprudenciais tradicionais que devem ser ponderados: o da apetência geofísica para a construção e o da natureza da construção.

4.3 Apetência geofísica para a construção e natureza da construção: requisitos

Terreno *para* construção é aquele funcionalmente destinado à construção, como terreno *com* apetência para construção mas em que ainda não há uma construção

Contribuição autárquica vale, naturalmente, nos demais impostos por se tratar dos efeitos do instituto da caducidade em actos jurídicos.

⁷¹ Sobre a questão, Circular DGCI n.º 16 de 14/9/1992.

⁷² Da matéria de facto provada no ActCA n.º 6804/02, de 17 de Dezembro.

acabada⁷³. E há apenas duas hipóteses interpretativas para encontrarmos o *requisito* do conceito de terreno para construção ser um terreno com *apetência física e técnica* para a construção. Poderia sustentar-se que *apetência* significaria *apetência material* do próprio terreno para nele ser implantadas construções, o que não faz qualquer sentido, uma vez que se incluíam neste conceito quase todos os terrenos – mesmo aqueles em que de direito se não pode construir. A omnicomprensividade da interpretação mostra a sua incorrecção e por isso esta *apetência* de um ponto de vista edificatório há-de ser vista como um requisito de um terreno em que juridicamente se pode construir e que terá como efeito restringir o conceito de terreno para construção.

Na verdade, a vertente de *apetência material* ou *física* para a edificação tem sido usada muitas vezes para *restringir* o conceito de terreno para construção e funciona hoje como um requisito, depois de verificado o pressuposto. Com efeito, durante alguns anos, a Administração tributária tentou tributar terrenos declarados nos respectivos títulos aquisitivos como sendo para construção, mas nos quais, na verdade, não se podia construir por razões técnicas: foi o caso de vendas efectuadas a câmaras municipais para albufeiras e barragens, em que os terrenos se destinavam a ser alagados, ou parques e o caso do Parque da Cidade no Porto. Nestes casos, o STA procedeu a uma louvável jurisprudência em que estabeleceu que não se pode considerar terreno para construção um terreno que não se destina fisicamente à construção. Ou seja, operou uma interpretação restritiva do conceito, totalmente justificável, uma interpretação que corresponde a uma substancialização do mesmo, arvorada numa certeza – e não em probabilidades – de se não vir a construir⁷⁴.

Por outro lado, os Tribunais Superiores têm restringido o conceito relevante de terreno para construção tendo em consideração a natureza da construção a implantar. Recentemente, o STA veio mesmo defender que a construção de uma escola não estava no espírito do Código do Imposto de Mais-Valias quando elegeu como seu objecto os ganhos da venda de terreno para construção, pois referir-se-ia este Código, no entender do Tribunal, a construção habitacional ou comercial⁷⁵. Também o *fim* do terreno foi

⁷³ O AcSTA de 13.12.1995 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), P. 016771, considera, e bem, terreno para construção aquele em que se está a construir uma casa, mas cuja construção ainda não acabou, determinando que só a partir deste momento se estaria a transmitir um imóvel habitacional e não um terreno para construção.

⁷⁴ Entre outros, afastam a presunção de construção os AcSTA de 21.07.1971; AcSTA de 19.1.1972 (Rel.: ANTÓNIO SIMÕES CORREIA), P. 16457 (barragem do Carrapatelo); AcSTA de 9.2.1973 (Rel.: RUI DA FONSECA GARCIA PESTANA), P. 2034 (Parque da cidade); AcSTA de 8.10.1975 (Rel.: MÁRIO CORREIA AREZ), P. 224 (barragem da Aguieira e acessos).

⁷⁵ No AcSTA de 8.2.1995 (Rel.: HORTA DO VALE), P. 013045, decide-se que não é tributável a transmissão para uma escola porque isso está fora da “*filosofia subjacente à criação de tal tributo imposto*”. O mesmo se decide no AcSTA de 9.11.2005 (Rel.: VÍTOR MEIRA), P 0733/05. Mas no AcSTA de 2.12.1998 (Rel.: COSTA REIS), P. 021117, defendeu-se que o *tipo de construção* a que se destina o terreno é irrelevante (neste caso, destinava-se a um mercado Municipal). Talvez a filosofia do imposto se revele mais nos bancos da escola do que nas bancas do mercado.

posto em evidência para delimitar o conceito de terreno para construção, afirmando-se que a *“instalação da Central Termoeléctrica não é juridicamente relevante para efeitos do IMV, uma vez que o terreno não se destinava à edificação urbana para efeitos de habitação, comércio ou indústria, não estando em causa qualquer manifestação de urbanismo”*⁷⁶.

Como claramente se afirma em jurisprudência do STA, *“a lei não confere aos particulares o poder de modelarem como facto tributário a aquisição de certo terreno só porque declaram que é para construção”*⁷⁷ e portanto exclui de tributação – apesar de o terreno ser qualificado como terreno para construção – o terreno destinado a instalação de uma subestação eléctrica.

5. Conclusões

1. No regime transitório da categoria G do Código do IRS quanto às mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis o legislador assumiu o claro objectivo de proteger as expectativas dos proprietários de bens imóveis. Este objectivo determina que o direito aplicável é o que consta das normas vigentes no momento da aquisição do bem;
2. Contudo, como a construção no terreno (indício de maior valor do bem) depende do ordenamento jurídico urbanístico vigente à data da pretensão edificatória, é relevante interpretar o direito sobrevigente à luz do ordenamento jurídico vigente no momento da alienação. É face a esta juridicidade urbanística que se devem analisar os indícios de edificabilidade constantes das normas fiscais sobrevigentes;
3. Verificado o pressuposto jurídico de edificabilidade (terreno em relação ao qual há um direito existente, não caducado e tendencialmente irrevogável de edificação) e o pressuposto ontológico (inexistência de construções acabadas) a jurisprudência tem construído requisitos de edificabilidade que nos leva a restringir o conceito de terreno para construção, excluindo dele os casos de terrenos em que juridicamente se

⁷⁶ AcSTA de 19.6.1996 (Rel.: RODRIGUES PARDAL), P. 015056.

⁷⁷ AcSTA de 18.6.1997 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), P. 021702.

pode construir mas que de facto não se destinam a construções habitacionais ou comerciais.

