



CIRCULAR

Gabinete Jurídico-Fiscal

N/REF^a: 83/2015

DATA: 30/09/2015

Assunto: A Propriedade Separada do Usufruto (CIMSISD, CIS e CIRS)

Exmos. Senhores,

Para conhecimento, junto enviamos a Circular nº 9/2015 do nosso Gabinete Fiscal, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

Ana Vieira
Secretária-Geral

CIRCULAR

N. Pinto Fernandes, M. Faustino & J. Durão, Consultores Fiscais, Lda.

EDITORIAL

Olhando-se apenas para as que têm efetiva possibilidade de poderem ser postas em prática, as propostas fiscais que nos são postas à consideração no quadro da campanha eleitoral em curso, não suscitam grande entusiasmo.

Um são demasiado vagas e nada comprometidas, porque, deixando tudo como está, não é o maior ou menor prazo de extinção, em todo o caso gradual, de uma qualquer sobretaxa, que vai alterar significativamente a vida dos contribuintes. Outras são apenas a mera repetição de promessas adiadas, talvez por falta de engenho e arte. Mas tudo avulso e sem o fio condutor de uma política fiscal pensada para o desenvolvimento e o desejado salto qualitativo do País que somos.

O primeiro e principal objetivo do sistema fiscal é a arrecadação das receitas necessárias à satisfação das necessidades públicas e, por isso, já sabemos que temos como certa a obrigatoriedade de pagar impostos. Mas a arrecadação dos impostos deve ser feita com uma política fiscal de princípios e objetivos claros, com a modernização do sistema fiscal, com a complementaridade das espécies tributárias quando o possam e devam ser e com um equilíbrio entre a tributação dos vários fatores essenciais ao desenvolvimento económico: o trabalho, o capital e o consumo.

Casuisticamente, tirar imposto, pôr imposto, rever taxa e imposto, sem uma linha condutora de reforma do sistema é, na feliz expressão de Saldanha Sanches, manter a “estabilidade da instabilidade legislativa” e contribuir para a incerteza e a insegurança sistémicas, nada amigas do investimento, do contribuinte e da empresa.

“Haja ou não frutos, pelo sonho é que vamos” (Sebastião da Gama).

A PROPRIEDADE SEPARADA DO USUFRUTO (CIMSISD, CIS e CIRS)

A tributação das transmissões gratuitas da propriedade separada do usufruto modificou-se com a entrada em vigor, em 1-1-2004, do Código do Imposto do Selo (CIS), por referência ao tratamento que lhes era dado na vigência do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD).

De facto, o imposto sucessório incidia, de acordo com a previsão normativa, sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários, *só se considerando transmissão para esse efeito a transferência real e efetiva dos bens*. De onde resultava que, em regra, a liquidação do imposto sobre a “aquisição” da nua propriedade ficasse a aguardar a extinção do usufruto, máxime por morte do usufrutuário.

Ao contrário, no CIS é a transmissão jurídica (civil) dos bens e não já a sua transmissão real e efetiva (“transmissão fiscal”) que releva, excecionando-se daquela regra a aquisição por usucapião em que, como é sabido, não se opera qualquer transmissão, por constituir um modo de aquisição originária. Neste sentido, o imposto devido pela aquisição gratuita da propriedade separada do usufruto é pago de imediato, sem prejuízo de futura eventual nova liquidação por “consolidação”. Poderá nesse momento ter ainda que pagar-se imposto. Mas já não se trata do imposto suscetível de imputar-se à originária transmissão da nua propriedade. Trata-se aqui de pagar imposto por uma nova transmissão – a do usufruto – *se a ela houver lugar*.

De facto, há situações em que a extinção do usufruto não implica a sua transmissão: por morte do usufrutuário; pelo decurso do prazo por que tiver sido constituído; e pelo seu não exercício por 20 anos, seja qual for o motivo. Nestes casos, é da teoria dos direitos reais que o proprietário até então onerado não é sujeito ativo de qualquer relação jurídica que tenha por objeto a aquisição relativa de figura parcelar do direito de propriedade porque não tem diante de si nenhum sujeito de direito em cuja esfera jurídica se verifique, com a

Novas Fiscais

Lei 139/2015 de 2015-09-07 -

Transforma a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados, e altera o respetivo Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais

Lei 140/2015 de 2015-09-07 -

Aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais

Lei 145/2015 de 2015-09-09 -

Aprova o Estatuto da Ordem dos Advogados, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, e revoga a Lei n.º 15/2005, de 26 de janeiro, e o Decreto-Lei n.º 229/2004, de 10 de dezembro.

Circular 10/2015, de 2015-09-09 -

Insolvência, Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em Situação de Insolvência (revisão de instruções anteriores) - Revoga a Circular 1/2010, de 2010-02-02

Decreto-Lei 190/2015 de

2015-09-10 - Aprova o regime jurídico das caixas económicas

Decreto-Lei 192/2015 de

2015-09-11 - Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Portaria 297/2015 de 2015-09-21 -

Procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR)

extinção do usufruto, uma perda derivada. O mesmo se não diga das situações em que ocorre a reunião dos dois direitos ou em que se está perante uma renúncia ao direito real menor: aí, não se pode deixar de afirmar a verificação de verdadeiras transmissões para efeitos de Selo a favor do proprietário da raiz, uma vez que ele antecipa a desoneração da sua propriedade e tal antecipação tem origem numa aquisição relativa que simetricamente se reflete no espelho da perda derivada da esfera jurídica do outro sujeito.

No que concerne à data relevante da aquisição dos bens ou direitos de propriedade separada do usufruto para efeitos da incidência do IRS da categoria G (mais-valias) nos termos do artigo 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro, têm-se sucedido entendimentos desajustados, sem razão plausível.

Parece-nos, e porque a questão se coloca com maior acuidade em relação aos imóveis onerados com usufruto antes de 1 de janeiro de 1989, que não pode deixar de prevalecer, pela *ratio legis* subjacente, a tese que já na vigência do Código do Imposto de Mais-Valias (CIMV) tinha feito vencimento dentro da administração fiscal: o usufrutuário é, apenas, o titular de um direito sobre coisa alheia. Proprietário é o titular da propriedade, ainda que nua. A aquisição civil (se assim se pode falar) da propriedade integrou a sua esfera jurídica no momento em que a seu favor se constituiu. E, para efeitos de IRS (como para efeitos do CIMV), não pode deixar de ser essa a “data de aquisição” aquela que, nos termos da lei, prevalece. A “aquisição” do imóvel apenas poderá ser temporalmente repartida, tanto na vigência do anterior regime, como do atual, se o proprietário, por ato ou contrato, “adquirir”, total ou parcialmente o usufruto, antecipando com essa aquisição a desoneração do seu direito. Não o fazendo, estará apenas a fruir do que Orlando de Carvalho denomina o “princípio da elasticidade ou da consolidação”, por via da qual a propriedade onerada se descomprime e (re)expande até ao limite das suas faculdades quando o ónus que sobre ela impende se extingue.

Não obstante, e porque nem sempre os entendimentos da AT e a posição da jurisprudência foram conformes, como de resto se referiu, com a conclusão que nos parece decorrer da lei, sempre que algum caso concreto se coloque sugere-se aconselhamento especializado.