

Prédios arrendados e impostos sobre o património: notas práticas

João T.C. Batista Pereira*

Este artigo consiste numa série de notas práticas sobre as especificidades do regime fiscal dos prédios arrendados que resultou da reforma da tributação do património de 2003, justificadas pela complexidade das normas legais, a qual faz temer uma aplicação desajustada aos princípios gerais do ordenamento e, em especial, da referida reforma. Serão tidos em conta os regimes transitórios e as alterações introduzidas pelo “Novo RAU”, bem como as isenções consagradas no artigo 46.º do EBF.

This article is a collection of notes intended to help practitioners with issues arising from the taxation of leased buildings as a result of the 2003 property tax reform. These notes are justified by the complexity of the provisions involved, which makes one fear such provisions may be applied against the general principles of tax law, and against the principles informing the 2003 tax reform. The article will cover the transitional norms, the New Urban Leasing Regime, as well as the exemptions regulated in article 46 of the Tax Benefits Code

1. O problema.
2. A reforma da tributação do património imobiliário e os regimes transitórios aplicáveis aos prédios arrendados.
3. IMT e Imposto do Selo aplicáveis às transmissões de imóveis arrendados antes de 2002
 - 3.1 A As regras aplicáveis aos impostos sobre a transmissão ou sobre o contrato;
 - 3.2 O IMT – antes da entrada em vigor do “Novo RAU”;
 - 3.3. O Imposto do Selo – antes da entrada em vigor do “Novo RAU”;

* LL.M. em *International Business Law*, UCP; Pós-graduação Avançada em Direito Fiscal, FDL. Este artigo tem por base a pesquisa realizada para pareceres jurídicos da autoria do Professor J.L. SALDANHA SANCHES e do Dr. JOÃO TABORDA DA GAMA, a quem se agradece a autorização para a utilização neste contexto. joaotcpereira@gmail.com.

3.4 O IMT e o Imposto do Selo – depois da entrada em vigor do “Novo RAU”.

4. O IMI sobre prédios arrendados transferidos por efeito da cisão

4.1. O IMI como imposto *estático*;

4.2 As regras aplicáveis;

4.3 A isenção aplicável aos prédios para habitação própria e permanente.

1. O problema

Os imóveis arrendados antes do fim de 2001 foram objecto de um regime específico de tributação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transacções Onerosas de Imóveis (IMT) e Imposto do Selo, regime esse surgido na reforma da tributação do património de 2003. A opção de tratamento diferenciado deste tipo de imóveis – justificada aquando da reforma para atenuar os seus efeitos numa área sensível e também em mutação – levou à adopção de um conjunto de normas de interpretação difícil, dificuldade agravada pelo estreito universo de aplicação e pela mudança nas regras fiscais decorrente da entrada em vigor do “Novo RAU”, em 2006¹.

Nestas notas práticas procura-se dar sentido ao regime dos prédios arrendados através da clarificação dos preceitos legais à luz dos princípios gerais, abrindo várias vias interpretativas quando a obscuridade do texto legal a isso obrigue. Para isso, analisa-se o regime do IMT, do Imposto do Selo e do IMI tendo sempre em conta a sua diferente natureza e as alterações ocorridas em 2006. Aproveita-se para delimitar o campo de aplicação dos benefícios fiscais aos prédios arrendados constante do EBF.

¹ Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro. Para uma análise do regime do arrendamento urbano depois de 2006, v. por todos, LUÍS M. T. DE MENEZES LEITÃO, *Arrendamento Urbano*³ (Coimbra: 2007). Para uma análise sucinta, INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, “Novo regime do arrendamento urbano”, *O Direito IV* (2006), 671 ss. Sobre o regime anterior à reforma de 2006, PINTO FURTADO, *Manual do Arrendamento Urbano*³ (Coimbra: 2001) e ARAGÃO SEIA, *Arrendamento Urbano*⁷ (Coimbra: 2003).

2. A reforma da tributação do património imobiliário e os regimes transitórios aplicáveis aos prédios arrendados

Como é sabido, a reforma da tributação do património imobiliário de 2003 veio tentar resolver os grandes problemas nesta matéria. As duas grandes medidas desta reforma foram a adopção de dois novos tributos: por um lado, o IMI, que substituiu a Contribuição Autárquica; por outro, o IMT, que veio substituir a Sisa neste domínio. Além disso, o Imposto do Selo sofreu importantes alterações e a reforma teve reflexos na tributação do rendimento.

É hoje indiscutível que o facto de as taxas dos impostos criados na reforma de 2003 serem mais baixas do que as taxas dos impostos anteriores não corresponde a uma descida da carga fiscal, pelo menos no que respeita ao património já construído². É que a redução das taxas não foi *proporcional*³ à subida da receita resultante da actualização dos valores patrimoniais.

Note-se que, ainda no âmbito dos prédios já edificados, o facto de a primeira avaliação segundo as regras do artigo 38.º do Código do IMI estar por norma ligada à primeira transmissão após a entrada em vigor da reforma faz com que grande parte dos prédios (os destinados à *habitação própria e permanente*⁴) esteja isenta nos primeiros anos após a transmissão – logo, nos primeiros anos após a avaliação. O efeito do aumento da carga fiscal tem sido, assim, *anestesiado* por força da isenção⁵. Ao mesmo tempo, a redução da evasão fiscal (em grande medida decorrente também do novo sistema de avaliação e de liquidação) levou também a um aumento de receitas de IMT relativamente às da Sisa.

² A aplicação do anterior regime de tributação do património penalizava especialmente os prédios novos. O efeito da aplicação da nova fórmula sobre estes não teve, claro, o mesmo efeito que teve sobre o património já edificado. Sobre este tema, J.L. SALDANHA SANCHES, “A desigualdade na distribuição dos encargos na Contribuição Autárquica e as avaliações para expropriação - anotação ao ActC n.º 42212004, de 16 de Junho de 2004”, *Fiscalidade 19-20 (2004)*, 187, também disponível em pdf em www.saldanhasanches.pt.

³ É certo que a redução das taxas de tributação foi um dos objectivos da reforma, como bem nota NUNO SÁ GOMES em *Tributação do Património* (Coimbra: 2005), 92-93. Todavia, o efeito da descida das taxas não foi proporcional ao aumento da receita decorrente da aplicação do novo sistema de avaliação, como mostram as estatísticas.

⁴ A isenção relativa aos imóveis destinados à habitação própria e permanente resulta do artigo 46.º do EBF.

⁵ A Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro, que alterou os prazos de isenção do artigo 46.º de 2 para 4 anos (para prédios de valor tributável superior a € 157500) e de 4 para 8 anos (para os restantes prédios) veio prolongar o efeito de anestesia que a isenção provoca sobre o aumento da carga fiscal.

Foi sobretudo este agravamento da carga fiscal e não tanto a simples mudança de sistema que levou a que o legislador criasse regimes transitórios aplicáveis a situações diferentes. Não se trata, como noutros casos⁶, de fasear alterações por questões ligadas à gestão do tributo, mas apenas de evitar agravamentos bruscos (e sempre impopulares) da carga fiscal.

Em primeiro lugar, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro estabelece, no seu artigo 25.º, um regime de salvaguarda que garante limites máximos para o aumento anual do IMI. Por outro lado, e evitando uma nova situação de desigualdade de duvidosa constitucionalidade, o mesmo Decreto-Lei estabelece um regime de correcção automática do valor dos prédios já inscritos mas ainda não avaliados de acordo com as novas regras⁷.

Finalmente – e este é o ponto que mais nos interessa – o legislador criou um regime transitório para se encontrar o valor tributável dos *prédios arrendados*. Tendo em conta a falta de flexibilidade do regime do arrendamento urbano, o legislador preocupou-se em desenvolver um sistema que não gerasse resultados desproporcionais. Para alcançar este objectivo, embora o princípio geral fosse já o da sujeição dos imóveis arrendados ao novo sistema de avaliação, os valores a ter em conta para efeitos de IMI, IMT e Imposto do Selo seriam sempre limitados a máximos encontrados através da capitalização das rendas⁸. No fundo, o legislador reconheceu que, em determinadas circunstâncias e tendo em conta os vários regimes de arrendamento das últimas décadas, o valor real dos imóveis arrendados não corresponderia ao valor apurado de acordo com o artigo 38.º do Código do IMI.

Convém neste ponto lembrar que, pelo menos no que toca ao IMI, a solução encontrada para a sujeição passiva é muito discutível. Quem paga o imposto é o proprietário, o proprietário é o verdadeiro contribuinte⁹. Mas, se o valor tributável do prédio está desligado do valor das rendas e é encontrado como se o prédio não estivesse arrendado (através do sistema do artigo 38.º do Código do IMI, cujos factores

⁶ É esta a função normal dos regimes transitórios. Veja-se, a este respeito, JOÃO TABORDA DA GAMA, “Terrenos para construção e regime transitório das mais-valias imobiliárias em IRS”, *Fiscalidade* 30 (2007), 83.

⁷ Artigo 16.º.

⁸ Artigo 17.º, n.ºs 1 a 4 do Decreto-Lei n.º 287/2003 na sua versão original.

⁹ Artigo 8.º do Código do IMI. Note-se que o Imposto não compreende qualquer sistema de repercussão jurídica, ao contrário do que acontece, por exemplo, com o IVA, em que é clara a distinção entre sujeito passivo e contribuinte. Sobre as noções de *contribuinte* e de *sujeito passivo*, v., por todos, J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 415 ss.

não têm directa ou indirectamente em conta o arrendamento), então faria mais sentido que fosse o arrendatário e não o proprietário o sujeito passivo do imposto.

Como afirma J.L. SALDANHA SANCHES, a propósito da distribuição de receitas do imposto, “*um prédio destinado a arrendamento não se distingue substancialmente de um outro activo financeiro, tributado, em princípio, quando obtém rendimentos, ou quando é alienado*”¹⁰. Não se pode desligar, como acontece no regime geral do IMI, do rendimento que um prédio arrendado gera ou não gera. A existência de um arrendamento altera o valor do prédio para o proprietário e esse facto não pode ser desconsiderado. Se o legislador opta por não o considerar na avaliação do imóvel, então o contribuinte deve ser o arrendatário e não o senhorio.

Esta solução também resultaria por coerência com o *princípio do benefício*, que enforma o imposto¹¹. A solução mais justa seria, então, tributar o titular do direito de gozo sobre o imóvel. Como afirma MENEZES LEITÃO, “*o principal direito do arrendatário é o direito de gozo do imóvel arrendado*”¹². De acordo com o *princípio do benefício*, seria então o arrendatário o contribuinte – é dele o direito de gozo. É esta solução, por exemplo, nos casos de *usufruto* e de *direito de superfície*¹³.

Não entendeu assim o legislador, provavelmente por razões de praticabilidade. Em princípio, os proprietários repercutirão o imposto no valor das rendas. Por outro lado, podem deduzi-lo na tributação dos rendimentos. Tudo muito bem, se esquecermos que estamos a tratar do mercado do arrendamento urbano, com todos os problemas que isso levanta. Será que os proprietários têm poder de mercado para efectuar a repercussão¹⁴? O que fazer nos casos em que as rendas são inferiores ao

¹⁰ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*^β (Coimbra: 2007), 55.

¹¹ Neste sentido, J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*^β (Coimbra: 2007), 54. Como refere este Autor, o princípio é expressamente invocado no Preâmbulo do Código do IMI (o qual refere que se mantêm “*plenamente actuais as razões que, aquando da reforma de 1988-1989, levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício*”).

¹² LUÍS M. T. DE MENEZES LEITÃO, *Arrendamento Urbano*³ (Coimbra: 2007), 42. O artigo 1031.º do Código Civil consagra a obrigação do locador assegurar ao locatário o gozo da coisa para os fins a que se destina. Além da obrigação de entrega, o senhorio tem uma série de obrigações que correspondem a prestações positivas e específicas necessárias ao gozo da coisa pelo locatário e a que PINTO FURTADO chama “*prestações que asseguram o gozo ao arrendatário*” - PINTO FURTADO, *Manual do Arrendamento Urbano*³ (Coimbra: 2001), 412. Além destas obrigações de prestação positiva, o artigo 1037.º do mesmo Código impede-o de realizar acções que impeçam ou diminuam o gozo da coisa locada.

¹³ Artigo 8.º, n.º 2 do Código do IMI.

¹⁴ A repercussão económica está, naturalmente, dependente do poder de mercado do proprietário. A ideia de repercussão dos tributos é normalmente falaciosa. A este respeito, J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*^β (Coimbra: 2007), 25 ss.

imposto e não podem ser aumentadas? Como deduzir, se o rendimento não cobre o imposto¹⁵?

Foram precisamente as particularidades do mercado do arrendamento urbano que levaram o legislador a criar o regime transitório de que agora falamos. Não entraremos, por agora, na análise pormenorizada do regime. Importa, no entanto, ter em conta que, como o próprio Decreto-Lei n.º 287/2003 já previa¹⁶, a entrada em vigor do “Novo RAU”¹⁷ trouxe alterações ao regime que acabámos de referir. Ao contrário do que se poderia supor, o legislador não optou por eliminar a existência de um regime transitório. Em vez disso, e reconhecendo assim que os problemas do regime do arrendamento não seriam resolvidos de um momento para o outro, optou por manter um regime transitório para os prédios arrendados, embora diferente do original¹⁸. Este novo regime, mais confuso que o anterior, alarga a incidência das novas regras de avaliação, mas não deixa de estabelecer limites para a tributação de prédios cujo contrato de arrendamento tenha gerado rendas antes de 2002¹⁹.

Às regras especiais de atribuição de valor patrimonial, o legislador fez corresponder um regime de liquidação também especial, no que respeita ao IMT e ao Imposto do Selo. O regime normal²⁰ de liquidação destes dois tributos que resulta da reforma de 2003 é o que impõe a tributação sobre o maior de dois valores: o do *contrato* ou o da *avaliação*. Como até à avaliação de acordo com as regras do Código do IMI (*i.e.*, em princípio, até depois da primeira transmissão do imóvel depois de Dezembro de 2003), o valor patrimonial dos imóveis é normalmente muito baixo, a liquidação no momento do contrato será usualmente efectuada sobre o valor desse mesmo contrato. Mais tarde, quando efectuada a avaliação, poderá haver lugar a liquidação adicional, se o valor desta avaliação for superior ao do contrato. É isto que resulta do artigo 27.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 alínea a) do Decreto-Lei n.º 287/2003.

Para os prédios arrendados antes de 2002, no entanto, o mesmo artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 estabelece regras diferentes. Assim, o IMT “*relativo aos prédios*

¹⁵ Nestes casos levanta-se a possibilidade de estarmos, na prática, perante uma situação de *confisco*. Pense-se em situações (reais) em que a conjugação de uma renda simbólica (por imposição legal) com um imposto que ascende às centenas de euros leva o proprietário a alienar a sua propriedade em condições muito desfavoráveis.

¹⁶ Artigo 17.º, não 5, na versão original.

¹⁷ Em 1.7.2006 (Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro).

¹⁸ Como veremos à frente (3.4), não é certo que o regime transitório para os prédios arrendados posterior ao “Novo RAU” abranja apenas o IMI.

¹⁹ Artigo 17.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 287/2003, na redacção actual (da Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro).

²⁰ Este é o regime geral “enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária” (artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003).

arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e que ainda se encontrem arrendados na data da liquidação é liquidado pelo preço constante do acto ou do contrato ou pelo valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do presente diploma, consoante o que for maior”²¹.

Este preceito não foi alterado aquando da entrada em vigor do “Novo RAU”. Tinha, antes dessa alteração, um sentido muito simples e coerente – o IMT seria liquidado sobre o valor encontrado de acordo com o *regime transitório* a que acima nos referimos ou com base no valor do *contrato*, consoante o maior. Como se lê no Preâmbulo do Código do IMT, quanto “*aos prédios urbanos que foram arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e que se mantenham nessa situação à data da liquidação, o seu valor tributável para efeitos do IMT será determinado através de um factor de capitalização, com o limite máximo de 15, aplicável ao valor da renda anual. Esta solução tem em vista manter uma maior compatibilidade e equilíbrio entre o valor de mercado desses imóveis e a tributação que o adquirente vai suportar no momento da aquisição*”. A alteração do artigo 17.º veio trazer uma enorme complexidade ao sistema²², como adiante veremos pormenorizadamente²³.

No que respeita ao Imposto do Selo, o regime era ainda mais simples e foi igualmente complexificado pelo “Novo RAU”²⁴. O valor a ter em conta para a liquidação seria, antes da entrada em vigor deste novo regime, apenas o encontrado com base no *regime transitório* de avaliação.

Estas notas sobre a liquidação de IMT e de Imposto do Selo são essenciais para que se compreenda o regime e têm sido frequentemente ignoradas pela Administração fiscal. De facto, há casos em que o Fisco trata os prédios arrendados como prédios não arrendados, aplicando o artigo 27.º do Decreto-Lei da reforma²⁵ como se os imóveis não estivessem arrendados. Convém lembrar que os n.º 1, alínea b) e n.º 2, alínea b) do artigo 27.º estão em vigor e têm aplicação plena aos imóveis arrendados por contrato anterior a 2002. O sistema de liquidação de IMT e de Imposto do Selo aplicável a estes imóveis não é o comum – é o que resulta do regime especial que se lhes aplica.

²¹ N.º 1, alínea b).

²² Não importa aqui desenvolver este tema, a que nos referimos numa nota de Maio de 2006, dirigida à sociedade entretanto cindida.

²³ No ponto 3.4.

²⁴ Também sobre este problema nos debruçámos na nota de Maio de 2006.

²⁵ O referido Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

3. IMT e Imposto do Selo aplicáveis às transmissões de imóveis arrendados antes de 2002

3.1 As regras aplicáveis aos impostos sobre a transmissão ou sobre o contrato

O facto tributário relevante para o IMT e para a aplicação da verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo é a *transmissão*. Vejamos.

O artigo 1.º, n.º 1 do Código do IMT estabelece que o *“imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem”*. Este preceito não deixa qualquer dúvida: o IMT incide sobre a transmissão. O que se pode discutir – e os artigos seguintes procuram dar resposta a essa questão – é o que vem a ser transmissão para efeito de IMT²⁶. Por exemplo, a cisão por via da qual se transmitam imóveis para as sociedades resultantes do negócio está claramente abrangida pelo artigo 2.º, n.º 5, alínea g) do Código do IMT. Não podemos esquecer que a cisão implica a transmissão do património para as novas sociedades, mantendo-se o seu valor no balanço destas.

No que respeita ao Imposto do Selo, o artigo 1.º, n.º 1 do respectivo Código determina que o tributo *“incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”*. Como afirmam J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS, *“o imposto do selo configura-se como meio de atingir manifestações de capacidade contributiva não abrangidas pela incidência de quaisquer outros impostos. Não revestindo a natureza de tributação de sobreposição, este imposto tende a assumir uma função residual”*²⁷.

Não podemos, então, encontrar um objecto único para o Imposto do Selo, como fizemos para o IMT. É preciso, caso a caso, encontrar o facto tributário relevante²⁸. No que toca à verba 1.1 da Tabela Geral, ela indica que o imposto recai, a uma taxa de 0.8%, sobre o valor da *“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*

²⁶ Sobre esta questão, v. J. SILVÉRIO MATEUS / L. CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo* (Lisboa: 2005), 310 ss.

²⁷ J. SILVÉRIO MATEUS / L. CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo* (Lisboa: 2005), 534.

²⁸ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 436 ss.

consenso, dos respectivos contratos". Esta norma levanta algumas dificuldades, a que o próprio Código procura dar resposta²⁹. Todavia, uma coisa é clara – no caso da verba 1.1 da Tabela Geral, o imposto recai sobre a *"aquisição"* – o facto tributário é, mais uma vez, a *transmissão*.

Sendo ponto assente que IMT e verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo recaem sobre a *transmissão* dos imóveis, passemos à determinação da lei fiscal aplicável. Esta será, não há dúvida, a lei vigente à data da dita transmissão – nos casos em que a transmissão ocorreu antes da entrada em vigor do "Novo RAU", será o regime transitório em vigor antes da alteração produzida pela Lei n.º 6/2006, 27 de Fevereiro; nos casos em que a transmissão ocorreu depois da entrada em vigor do "Novo RAU", será o regime transitório em vigor depois da alteração produzida pela Lei n.º 6/2006, 27 de Fevereiro. Não faz sentido e seria inconstitucional por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal (hoje expresso no artigo 103.º, n.º 3 da CRP) pretender aplicar a estas transmissões o regime que resulta das alterações decorrentes da entrada em vigor do "Novo RAU".

Fiquemos então com a primeira conclusão preliminar, que, aliás, ninguém põe em causa, mas que parece ser por vezes esquecida pela Administração fiscal: a lei aplicável para efeitos de IMT e de Imposto do Selo relativos às transmissões de imóveis arrendados antes da entrada em vigor das alterações decorrentes do "Novo RAU" é a lei vigente no momento da transmissão, *i.e.*, o regime transitório anterior à alteração do Decreto-Lei n.º 287/2003 pela Lei n.º 6/2006, 27 de Fevereiro. Sendo a transmissão posterior à entrada em vigor do "Novo RAU", o regime será o que resulta das alterações efectuadas na altura.

3.2 O IMT – antes da entrada em vigor do "Novo RAU"

Encontrado, em abstracto, o regime temporalmente aplicável ao IMT e ao Imposto do Selo, importa agora concretizar. Começamos pelo IMT aplicável às transmissões ocorridas antes da entrada em vigor do "Novo RAU", desenvolvendo o que atrás ficou dito a propósito dos regimes transitórios da reforma de 2003.

O artigo 27.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 287/2003 mantém a sua redacção original:

²⁹ Sobre estas dificuldades, J. SILVÉRIO MATEUS / L. CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo* (Lisboa: 2005), 697 ss.

“1. O IMT relativo aos prédios cujo valor patrimonial tributário tenha sido determinado nos termos do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, e enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária, nos termos previstos no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), é liquidado, sem prejuízo das regras especiais previstas no CIMT, nos termos seguintes:

- a) O imposto relativo aos prédios urbanos é provisoriamente liquidado pelo valor constante do acto ou do contrato ou pelo valor patrimonial tributário inscrito na matriz à data da liquidação, consoante o que for maior, sendo a liquidação corrigida oficiosamente, sendo caso disso, logo que se torne definitivo o valor da avaliação a levar a efeito nos termos previstos no n.º 1 do artigo 15.º do presente diploma, relativamente a todas as primeiras transmissões que ocorrerem após a entrada em vigor do CIMT;*
- b) O imposto relativo aos prédios arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e que ainda se encontrem arrendados na data da liquidação é liquidado pelo preço constante do acto ou do contrato ou pelo valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do presente diploma, consoante o que for maior (...).”*

Este preceito indica, então, duas vias para a liquidação do IMT antes da avaliação geral, caso se trate de prédios urbanos com valor patrimonial tributário apurado segundo as regras da Contribuição Autárquica. São elas:

- a) A via geral da alínea a), aplicável à generalidade dos prédios e que indica que, no momento da transmissão, o IMT é liquidado sobre o mais alto de dois valores: o *valor patrimonial tributário* à data ou o valor do *contrato*. Mais tarde, depois da avaliação segundo as regras do Código do IMI, há lugar a liquidação adicional, caso o novo valor tributável (apurado segundo as regras do artigo 38.º do Código do IMI) exceda o valor sobre o qual o imposto foi provisoriamente liquidado;
- b) A via para os prédios arrendados até ao fim 2001, que consta da alínea b) e nos diz que IMT se calcula sobre o mais alto de dois valores: o valor do *contrato* ou o valor encontrado segundo as regras do artigo 17.º, n.º 3 do mesmo Decreto-Lei n.º 287/2003.

Até à entrada em vigor do “Novo RAU”, o referido artigo 17.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 287/2003 rezava:

“3. Quando se transmitirem os prédios referidos no n.º 1 [os prédios arrendados antes do fim de 2001] que ainda se encontrem arrendados, nessa altura, o valor patrimonial tributário para efeitos do Código do IMT, do Código do Imposto do Selo e do Código do IMI é o que resultar da avaliação efectuada nos termos do artigo 38.º deste último Código ou o resultante da aplicação do disposto na parte final do número anterior se este for inferior”.

Na prática, isto significava que o valor a considerar para integrar na parte final do artigo 27.º, n.º 1, alínea b) seria o menor dos seguintes valores:

- a) o valor resultante da avaliação normal de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI; e
- b) o valor da capitalização da renda anual previsto na parte final do artigo 17.º, n.º 2 à data da transmissão.

Interpretando em conjunto os artigos 27.º e 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 na redacção anterior ao “Novo RAU”, parece então que o valor a ter em conta na liquidação de IMT na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 será o mais alto dos dois seguintes valores:

- a) o valor do contrato; e
- b) o menor de entre:
 - o valor patrimonial segundo a nova avaliação; e
 - o valor da capitalização segundo o artigo 17.º, n.º 2.

Resumindo, o IMT sobre as transmissões de prédios arrendados antes do fim de 2001 ocorridas antes da entrada em vigor do “Novo RAU” será calculado sobre o valor do contrato, se este for superior ao menor dos restantes valores. Caso não o seja, será calculado sobre o menor de entre o valor encontrado segundo o artigo 38.º do Código do IMI e as regras da capitalização das rendas.

Indo um pouco mais longe, podemos concluir que a avaliação segundo as regras do artigo 38.º do Código do IMI só agravará a tributação nos casos em que o valor sobre o qual o imposto foi calculado no momento da transmissão foi o *Valor Patrimonial Tributário (VPT) antigo* e o *VPT segundo a avaliação de acordo com as regras do Código do IMI* é superior ao antigo, mas ainda assim inferior ao valor da capitalização das rendas segundo o que resultava do artigo 17.º, n.º 2 em Junho de 2006.

Parece então claro que a segunda via de liquidação do IMT segundo o regime provisório – aquela que se aplica aos prédios arrendados antes de 2002 – não dá normalmente lugar a liquidações adicionais. Embora, como acabámos de ver, isso possa acontecer também na segunda via, essa forma de liquidação é típica da primeira via – a que se aplica a todos os outros casos.

É certo que, estatisticamente, a liquidação de IMT sobre a transmissão de prédios ainda não avaliados segundo as regras do Código do IMI e arrendados por contrato vigente antes de 2002 é extremamente pouco frequente relativamente ao conjunto das liquidações. A Administração fiscal não pode, no entanto, deixar de ter em conta ou simplesmente esquecer esta via consagrada na lei. Não se pode justificar o erro com automatismos no procedimento administrativo, como por vezes acontece. O sistema informático não pode ser um entrave à correcta aplicação da lei e o Fisco tem, caso a caso, que verificar a situação do prédio cuidadosamente, evitando desacertos grosseiros e onerosos para o contribuinte.

3.3 O Imposto do Selo – antes da entrada em vigor do “Novo RAU”

Vista a tributação em IMT dos prédios transmitidos antes da entrada em vigor do “Novo RAU”, olhemos agora ao Imposto do Selo. Neste caso, a solução parece ser mais simples. Também aqui encontramos duas vias no regime transitório. A primeira, aplicável à generalidade dos prédios não avaliados segundo as regras do Código do IMI à data da transmissão, é igual à que vimos para o IMT, *i.e.*, impõe que o Imposto do Selo seja liquidado provisoriamente sobre o maior de dois valores: o valor do contrato ou o valor patrimonial à data e que, mais tarde, nos casos em que o valor da nova avaliação seja superior aos outros dois, haja lugar a liquidação adicional³⁰.

³⁰ Artigo 27.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 287/2003.

Quanto à segunda via, o artigo 27.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 287/2003 dispõe que *“no caso dos prédios urbanos arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e que ainda se encontrem arrendados na data da liquidação (o imposto seja liquidado) com base no valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do presente diploma”*.

Como acabámos de ver, o artigo 17.º, n.º 3 estipulava, à data da transmissão, que, no caso da transmissão de prédios arrendados antes do fim de 2001 *“o valor patrimonial tributário para efeitos do Código do IMT, do Código do Imposto do Selo e do Código do IMI é o que resultar da avaliação efectuada nos termos do artigo 38.º deste último Código ou o resultante da aplicação do disposto na parte final do número anterior se este for inferior”*.

Da conjugação dos dois preceitos resulta que, para efeitos do Imposto do Selo os valores a considerar para os prédios arrendados antes de 2002 são:

- a) o valor patrimonial que resulta da avaliação segundo o artigo 38.º do Código do IMI; e
- b) o valor da capitalização das rendas que resulta do artigo 17.º, n.º 2.

O Imposto do Selo incidirá sobre o menor dos dois.

Mais uma vez, decorre do regime que é improvável que a avaliação segundo as regras do artigo 38.º do Código do IMI venha alterar os valores de imposto a pagar. Tal apenas acontecerá se o imposto pago à data do contrato foi baseado no *VPT antigo* e o *VPT segundo a avaliação de acordo com as regras do Código do IMI* é superior. Nesse caso, há que considerar de novo o mais baixo: o novo VPT ou o valor da capitalização das rendas.

3.4 O IMT e o Imposto do Selo – depois da entrada em vigor do “Novo RAU”

Como já referimos, o artigo 27.º do Decreto-Lei da reforma de 2003 resistiu inalterado às mudanças contemporâneas da entrada em vigor do “Novo RAU”. Assim, a alínea b) do n.º 1 continua a determinar que o *“imposto relativo aos prédios arrendados até 31 de Dezembro de 2001 e que ainda se encontrem arrendados na data da liquidação é liquidado pelo preço constante do acto ou do contrato ou pelo valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17º do presente diploma, consoante o que for maior (...)”*. Da mesma forma, a alínea b) do n.º 2 continua a estipular que no caso *“dos prédios urbanos arrendados até 31*

de Dezembro de 2001 e que ainda se encontrem arrendados na data da liquidação, com base no valor determinado nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do presente diploma” O problema está na alteração ao artigo 17.º.

Este último preceito passou a dispor, no seu n.º 3 o seguinte:

“3 - Quando o senhorio requeira a avaliação do imóvel para efeitos de actualização da renda e não possa proceder a actualização devido ao nível de conservação do locado, o IMI passa a incidir sobre o valor patrimonial tributário apurado nos termos do artigo 38.º do CIMI no 3.º ano posterior ao da avaliação”.

Optando por uma interpretação literal destes dois artigos, o valor relevante para efeitos de IMT será o mais alto dos seguintes:

- a) o valor do contrato;
- b) o valor patrimonial segundo a nova avaliação.

Por seu turno, o valor para efeitos de Imposto do Selo será o valor patrimonial segundo a nova avaliação.

Fará sentido esta interpretação? Vejamos.

O novo artigo 17.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 287/2003 não tem qualquer relação com o apuramento do valor dos prédios em circunstâncias normais. É que todo o artigo 17.º passou a referir-se apenas ao IMI e já não a IMI, IMT e Imposto do Selo. As regras de atribuição do VPT consagradas no artigo 17.º depois da entrada em vigor do “Novo RAU” não foram pensadas para serem aplicadas a IMT e Imposto do Selo, mas apenas ao IMI.

O artigo 17.º, n.º 3, além disso, é da norma que prevê o valor sobre o qual incide o IMI (sublinhe-se: apenas o IMI) nos casos em que o senhorio pede a actualização da renda mas esta não é actualizada porque o estado de conservação do imóvel não o permite.

A lei parece razoável. Não sendo a renda actualizada devido ao estado de conservação do imóvel³¹, o senhorio dispõe de um prazo razoável (3 anos) para

³¹ Sobre o regime da fixação e alterações das rendas no “Novo RAU”, LUÍS M. T. DE MENEZES LEITÃO, *Arrendamento Urbano*³

resolver o problema ou alienar o imóvel. Não o fazendo, o IMI incidirá sobre o valor encontrado de acordo com as regras do artigo 38.º, como se não houvesse arrendamento. Esta norma visa visam *penalizar* (no regime do IMI) os proprietários que dentro do prazo de 3 anos não resolvem os problemas de conservação dos prédios nem os alienam a alguém que os resolva.

Ora estas circunstâncias são *excepcionais* e é dessa forma que são tratadas no sistema do IMI. Não se vê qual a sua relação com a tributação *normal* dos prédios arrendados no caso do IMT e do Imposto do Selo. Qual o sentido de penalizar *todos* os prédios arrendados no IMT e no Imposto do Selo aplicando-lhes uma regra que penaliza *apenas* os prédios que não se encontram em bom estado de conservação no caso do IMI? O artigo 17.º, n.º 3 faz todo o sentido quando aplicado ao IMI – mas qual a razão para o aplicar a IMT e Selo? A resposta parece óbvia: nenhuma. Aplicar desta forma o regime implica a tributação dos imóveis sobre um valor sem qualquer relação com o seu valor económico.

Parece evidente que as alterações ao Decreto-Lei n.º 287/2003 pela Lei que aprovou o “Novo RAU” não foram suficientemente ponderadas e que a conjugação formal entre os artigos 17.º e 27.º foi esquecida³². Este lapso não foi ainda corrigido provavelmente porque a transmissão de prédios nestas circunstâncias não é frequente. Ainda assim, a lei existe e é preciso interpretá-la. Como fazê-lo, então?

A primeira hipótese é considerar que o legislador optou por manter um regime transitório apenas para o IMI sobre prédios arrendados. Na verdade, repetamos, o novo artigo 17.º do Decreto-Lei da reforma apenas diz respeito ao IMI, sendo que na sua primeira versão se referia a IMI, IMT e Imposto do Selo. Terá o legislador pretendido acabar com o regime transitório relativo ao IMT e ao Imposto do Selo? Parece-nos que não.

Esta solução implicaria uma interpretação abrogante do artigo 27.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2, alínea b). Não podemos esquecer o artigo 9.º, n.ºs 2 e 3 do Código Civil, que nos obrigam a excluir os entendimentos que não tenham na lei “*um mínimo de correspondência verbal*” e a presumir que o legislador “*consagrou as soluções mais acertadas*”

(Coimbra: 2007), 54 ss.

³² A Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro tem sido criticada nos seus aspectos formais muito para além do âmbito do Direito Fiscal. Veja-se a este respeito INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, “Novo regime do arrendamento urbano”, O Direito IV (2006) 682.

e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados". Ora, o artigo 27.º existe e consagra um sistema de liquidação diferente para os prédios arrendados antes de 2002. Não o podemos ignorar. Não havendo regime transitório para estes prédios, porquê manter um sistema de liquidação diferente? Se o valor tributário a ter em conta é o mesmo, haja ou não arrendamento anterior a 2002, porque não aplicar simplesmente a alínea a) dos n.ºs 1 e 2 do artigo 27.º, como a todos os outros prédios?

Além disso, qual a razão material para eliminar o regime transitório relativo ao IMT e ao Imposto do Selo? O que mudou no RAU para que a existência desse regime transitório tenha deixado de fazer sentido, ao contrário do que aconteceria com o IMI? A nosso ver, esta linha interpretativa não faz sentido nem corresponde minimamente à letra da lei.

Há uma outra solução que nos parece ter mais apoio na lei. Ainda que o artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 se tenha passado a referir apenas ao IMI, os seus números 2, 4 e 5 (que adiante analisaremos) consagram regras para os casos gerais (e não *excepcionais*, como os do n.º 3). Podemos então considerar que o artigo 27.º remete para as regras que materialmente substituíram o artigo 17.º, n.º 3 na sua versão original. Esta solução, que se apoia na lei e apenas na lei, mantém a base do regime transitório, agora adaptado às novas regras.

A dificuldade na opção por esta via interpretativa está em fazer corresponder o disposto no artigo 17.º (pensado para o IMI) ao IMT e ao Imposto do Selo (impostos de obrigação única). Como à frente veremos³³, o regime do artigo 17.º é muitíssimo complexo mesmo quando aplicado apenas ao IMI e em alguns casos a sua racionalidade é discutível. Esses problemas agravam-se quando o aplicamos ao IMT e ao Imposto do Selo.

O resultado seria o seguinte:

- I. **IMT** aplicável a imóveis já avaliados de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI à data da transmissão (artigo 27.º, n.º 1, alínea b) e artigo 17.º, n.º 2):

³³ No ponto 4.2.

O valor a ter em conta na liquidação de IMT na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 seria o mais alto dos dois seguintes valores:

- a) o valor do contrato; e
- b) o valor da avaliação de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI.

II. **IMT** aplicável a imóveis ainda não avaliados de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI à data da transmissão (artigo 27.º, n.º 1, alínea b) e artigo 17.º, n.ºs 4 e 5):

O valor a ter em conta na liquidação de IMT na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 e transmitidos em 2006 (ano da reforma) seria o mais alto dos dois seguintes valores:

- a) o valor do contrato; e
- b) o menor de entre:
 - i. o valor da capitalização das rendas pela aplicação do factor 12; e
 - ii. o valor encontrado pela aplicação do artigo 16.º do Decreto-Lei da reforma, *i.e.*, o valor patrimonial apurado segundo as regras anteriores à reforma, *“actualizado com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*.

O valor a ter em conta na liquidação de IMT na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 e transmitidos depois de 2006 seria o mais alto dos dois seguintes valores:

- a) o valor do contrato; e
- b) o valor encontrado pela aplicação do artigo 16.º do Decreto-Lei da reforma, *i.e.* o valor patrimonial apurado segundo as regras anteriores à reforma, *“actualizado com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*.

III. Imposto do Selo aplicável a imóveis já avaliados de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI à data da transmissão (artigo 27.º, n.º 2, alínea b) e artigo 17.º, n.º 2):

O valor a ter em conta na liquidação de Imposto do Selo na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 seria o valor da avaliação de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI.

IV. Imposto do Selo aplicável a imóveis ainda não avaliados de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI à data da transmissão (artigo 27.º, n.º 2, alínea b) e artigo 17.º, n.ºs 4 e 5):

O valor a ter em conta na liquidação de Imposto do Selo na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 e transmitidos em 2006 (ano da reforma) seria o menor dos dois seguintes valores:

- a) o valor da capitalização das rendas pela aplicação do factor 12; e
- b) o valor encontrado pela aplicação do artigo 16.º do Decreto-Lei da reforma, *i.e.* o valor patrimonial apurado segundo as regras anteriores à reforma, *“actualizado com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*.

O valor a ter em conta na liquidação de Imposto do Selo na transmissão dos prédios arrendados antes de 2002 e transmitidos depois de 2006 seria o valor encontrado pela aplicação do artigo 16.º do Decreto-Lei da reforma, *i.e.* o valor patrimonial apurado segundo as regras anteriores à reforma, *“actualizado com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*.

Os resultados desta tentativa de aplicação material da remissão são complexos, é certo. Mas como já afirmámos e à frente veremos melhor, o próprio regime transitório aplicável ao IMI sobre os prédios arrendados antes de 2002 é muito difícil de

interpretar e carece de racionalidade. Como já afirmámos, as alterações fiscais introduzidas pelo "Novo RAU" trouxeram uma enorme e desnecessária complexidade ao sistema.

Uma terceira via de interpretação do regime, mais simples e igualmente apoiada na lei, é considerar as remissões do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 *remissões estáticas*³⁴ *tout court*. Já se deu por certo o facto de que a incongruência entre o artigo 27.º e o artigo 17.º resultou de uma má intervenção legislativa. Até agora partimos do princípio de que o legislador queria manter a remissão para o regime que materialmente substituía o original artigo 17.º, n.º 3. Mas há outra possibilidade – a de considerarmos que o legislador quis, isso sim, manter a remissão com o mesmo sentido que esta tinha desde a reforma de 2003.

Como escreve DIAS MARQUES, no caso da remissão estática, *"a modificação dessa última norma (a norma para a qual se remete), ou mesmo a sua revogação, em nada alteram o regime estabelecido de uma vez para sempre, estaticamente pela norma remissiva"*³⁵. Como distinguir, então, a remissão dinâmica da remissão estática? Estamos, como sucede normalmente nestes casos, perante um problema de interpretação: *"a determinação do carácter estático ou dinâmico da remissão é um problema da interpretação da norma remissiva"*³⁶.

Ora, neste caso, como já vimos, nada nos leva a crer que o legislador quis acabar com o regime transitório de IMT e de Imposto do Selo – se assim fosse teria simplesmente revogado as remissões.

Parece-nos razoável considerar que o legislador alterou o artigo 17.º tendo apenas em vista modificar o regime do IMI, mantendo inalterados os regimes do IMT e do Imposto do Selo. Não se terá apercebido que, formalmente, as remissões do artigo 27.º deixaram de fazer sentido. Resta então considerar que estas remissões continuam a remeter para o artigo 17.º, n.º 3 original, o qual só por lapso foi formalmente revogado, mas que continua em vigor³⁷ por força do artigo 27.º.

³⁴ Sobre a diferença entre *remissão estática* e *remissão dinâmica*, v. DIAS MARQUES, *Introdução ao Estudo do Direito*² (Lisboa: 1968), 296.

³⁵ Sobre estas duas espécies de remissão v. J. DIAS MARQUES, *Introdução ao Estudo do Direito*² (Lisboa: 1968), 296.

³⁶ J. DIAS MARQUES, *Introdução ao Estudo do Direito*² (Lisboa: 1968), 296.

³⁷ Sobre a diferença entre *vigência* e *vigor* das normas legais, MIGUEL GALVÃO TELLES, *Temporalidade Jurídica e Constituição*, in *Nos 20 Anos da Constituição de 1976* (Coimbra: 2000), 32. O Autor explica como, na verdade, os efeitos das normas jurídicas podem perdurar muito para além do seu período de vigência formal.

Impõe-se ainda uma nota final acerca do regime do IMT sobre os prédios arrendados. Até à entrada em vigor da lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a norma que isentava de IMT os prédios destinados à habitação quando a matéria colectável ficasse abaixo de dado valor³⁸ abrangia todos os prédios destinados à habitação. Só a partir de 2007 é que a lei restringiu esta isenção aos imóveis destinados à *“habitação própria e permanente”*. Sendo esta isenção relativa a um imposto cujo facto tributário é a transmissão, não há qualquer dúvida de que, no caso das transmissões ocorridas em 2006 antes de 2007, a isenção se aplica a todos os imóveis arrendados para habitação transmitidos.

4. O IMI sobre prédios arrendados transferidos por efeito de cisão

4.1. O IMI como imposto *estático*

O IMI é um imposto periódico que incide anualmente sobre o valor dos prédios a ele sujeitos. Como se lê no Preâmbulo do respectivo Código, trata-se de um imposto *“sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício”*³⁹. Por outro lado, o artigo 8.º, n.º 1 do mesmo Código do IMI estabelece que o *“imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar”*. O artigo 9.º, por seu turno, indica-nos que, em geral, a tributação se inicia no momento em que passa a existir *prédio*, segundo o conceito acolhido no Código.

Deste quadro resulta que são aplicáveis ao IMI as normas em vigor no período da tributação a que se refere cada liquidação. Podemos mesmo retirar do artigo 8.º, n.º 1⁴⁰ que, em princípio, as regras a aplicar serão as que estiverem em vigor em 31 de Dezembro do ano a que se refere o imposto – isto sem prejuízo do respeito pela proibição constitucional da retroactividade fiscal.

³⁸ Artigo 9.º do Código do IMT.

³⁹ No mesmo sentido, o artigo 1.º do Código do IMI dispõe que o tributo *“incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam”*.

⁴⁰ Embora este contenha uma regra de incidência subjectiva.

Assim sendo é preciso analisar a lei em vigor em cada um dos anos a que respeita o imposto. É preciso, caso a caso, olhar para a lei e extrair dela a solução.

4.2 As regras aplicáveis

O IMI sobre os prédios arrendados antes do fim de 2001 tem também um regime transitório. O valor patrimonial a ter em conta para efeitos de IMI sobre imóveis arrendados encontra-se, então, a partir dos artigos 16.º e 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003.

Na versão original, o artigo 17.º do referido Decreto-Lei afirmava que:

“1 - Para efeitos exclusivamente de IMI, o valor patrimonial tributário de prédio ou parte de prédio urbano arrendado, por contrato ainda vigente e que tenha dado lugar ao pagamento de rendas até 31 de Dezembro de 2001, é o que resultar da capitalização da renda anual pela aplicação do factor 12, se tal valor for inferior ao determinado nos termos do artigo anterior.

2 - Quando se proceder à avaliação geral dos prédios urbanos, o valor patrimonial tributário dos prédios arrendados referidos no número anterior será determinado nos termos do artigo 38.º do CIMI, não podendo tal valor, para efeitos de IMI, exceder o obtido pela capitalização da renda anual, através de factores, com o limite máximo de 15, fixados por portaria do Ministro das Finanças, mediante proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos.

3 - Quando se transmitirem os prédios referidos no n.º 1 que ainda se encontrem arrendados, nessa altura, o valor patrimonial tributário para efeitos do Código do IMT, do Código do Imposto do Selo e do Código do IMI é o que resultar da avaliação efectuada nos termos do artigo 38.º deste último Código ou o resultante da aplicação do disposto na parte final do número anterior se este for inferior.

4 - Os prédios arrendados na data referida no n.º 1 e que já não estejam nessa situação na data da transmissão são avaliados nos termos do artigo 38.º do CIMI. (...)”.

Daqui resultava que até 2006, a taxa de IMI incidiria, em princípio, sobre o menor dos seguintes valores:

- a) o valor da capitalização das rendas pelo factor 12; e

- b) o valor patrimonial antigo actualizado *“com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*⁴¹.

Tendo havido transmissão, o valor passaria a ser o menor dos seguintes:

- a) o valor patrimonial encontrado de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI; e
- b) o valor *“obtido pela capitalização da renda anual, através de factores, com o limite máximo de 15, fixados por portaria do Ministro das Finanças”*⁴².

Desconsideramos neste ponto o artigo 17.º, n.º 2, dado que não houve avaliação geral durante a sua vigência.

Este regime, que não parecia demasiado complexo, foi, como já foi por diversas vezes referido, profundamente alterado com a entrada em vigor da Lei que aprovou o “Novo RAU”, perdendo simplicidade e racionalidade.

Assim, afirma hoje o artigo 17.º, n.º 1 que, para efeitos de IMI, *“o valor patrimonial tributário de prédio ou parte de prédio urbano arrendado é determinado nos termos do artigo anterior”*. Daqui se retira que o valor relevante é, em princípio, o que resulta da actualização que decorre da aplicação do artigo 16.º, i.e., *“com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País”*.

A avaliação do prédio segundo as regras do Código do IMI, a qual sucede à transmissão (e decorre da transmissão) implica, no entanto, que esta regra seja posta de lado. Nesse caso, o artigo 17.º, n.º 2 indica que o IMI incide sobre o valor encontrado segundo as regras normais do artigo 38.º do Código do IMI ou, nos casos em que há lugar a aumento faseado de renda, sobre uma percentagem desse valor, percentagem essa que corresponde à percentagem da renda actualizada sobre o montante máximo da nova renda.

O n.º 3 do artigo 17.º vem acrescentar uma quarta possibilidade, que acima já foi analisada. Nos casos em que o senhorio requer a avaliação para efeitos de actualização

⁴¹ Artigo 16.º, n.º 1.

⁴² Artigo 17.º, n.º 3.

de renda e a ela não pode proceder em virtude do estado de conservação do imóvel, então o IMI recairá sobre o valor encontrado segundo o artigo 38.º Código do IMI, mas apenas no terceiro ano após a avaliação. O proprietário dispõe então de três anos para recuperar ou alienar o imóvel e só caso não o faça será penalizado com o aumento da tributação.

O n.º 4 do mesmo artigo vem estabelecer que, se a avaliação segundo as regras do Código do IMI não tiver sido feita até ao fim de 2006 e haja um contrato de arrendamento ainda em vigor que tenha gerado rendas antes de 2002, o valor patrimonial relevante é *“o que resultar da capitalização da renda anual pela aplicação do factor 12, se tal valor for inferior ao determinado nos termos do artigo anterior”*. Ou seja, o IMI de 2006 sobre os prédios arrendados antes de 2002 e não avaliados até ao fim de 2006 incide sobre o menor de dois valores: ou o valor da actualização resultante do artigo 16.º ou o valor da capitalização das rendas pela aplicação do factor 12.

Finalmente, o n.º 5 vem estabelecer que, nos anos seguintes a 2006 e enquanto o prédio não for avaliado, o imposto recairá sobre o valor encontrado de acordo com o artigo 16.º, *i.e.*, como se não tivesse sido transmitido.

De tudo isto resulta que:

- I. Quanto aos prédios i) que tenham sido arrendados antes de 2002 e ii) não avaliados até ao fim de 2006:
 - A. o IMI relativo a 2006 incide sobre o menor dos seguintes valores – ou o da capitalização das rendas ou o da actualização segundo o artigo 16.º;
 - B. o IMI posterior a 2006 e até que exista uma avaliação segundo as regras do Código do IMI incide sobre o valor da actualização segundo as regras do artigo 16.º;
 - C. o IMI posterior a 2006 e posterior à avaliação segundo as regras do Código do IMI incide:
 - i. em princípio, sobre o valor encontrado segundo as regras normais do Código do IMI;

- ii. caso haja actualização faseada de rendas, sobre a percentagem da renda actualizada sobre o valor total encontrado segundo o Código do IMI;
- iii. caso haja requerimento de actualização mas a ela não haja lugar por razões de conservação do imóvel:
 - a) sobre o valor que resulta da actualização do artigo 16.º até ao terceiro ano após a avaliação;
 - b) e sobre o valor total encontrado segundo as regras do Código do IMI a partir desse terceiro ano após a avaliação.

II. Quanto aos prédios i) arrendados antes de 2002 e ii) avaliados até ao fim de 2006, assim como quanto a todos os prédios que só foram arrendados a partir de 2002, o IMI incidirá, logo a partir de 2006:

- A. em princípio sobre o valor encontrado segundo as regras normais do Código do IMI;
- B. caso haja actualização faseada de rendas, sobre a percentagem da renda actualizada sobre o valor total encontrado segundo o Código do IMI;
- C. caso haja requerimento de actualização mas a ela não haja lugar por razões de conservação do imóvel:
 - i. sobre o valor que resulta da actualização do artigo 16.º até ao terceiro ano após a avaliação; e
 - ii. sobre o valor total encontrado segundo as regras do Código do IMI a partir desse terceiro ano após a avaliação.

Este complexo quadro espelha bem os problemas que o legislador encontra para criar situações equitativas nesta matéria⁴³. O regime (de Direito Privado) subjacente à tributação é muito complexo e compreende situações materialmente muito distintas.

⁴³ Note-se que se trata de um quadro simplificado, uma vez que apenas incluímos os casos que podem abranger os imóveis a que nos referimos no presente parecer.

Independentemente do mérito da solução encontrada, não podemos deixar de reconhecer que o regime não é simples e que houve, por parte do legislador, um esforço na tentativa de cobrir diferenças entre as inúmeras situações possíveis. Isto contrasta claramente com o automatismo com que a Administração fiscal tem lidado com muitas destas situações. O ordenamento tributário deve ser simples e permitir a aplicação célere das suas regras. Todavia, em certos casos isso não é possível, por razões estranhas ao próprio sistema fiscal. Ignorar essas razões (e a lei que as reconhece) é inadmissível. Onde o legislador distingue, tem a Administração fiscal obrigação de distinguir. É preciso olhar com cuidado para cada um dos casos.

4.3 A isenção aplicável aos prédios para habitação própria e permanente

Além do regime transitório estabelecido para o IMI sobre os prédios arrendados, importa abordar aqui outro tema relevante: a prevista no artigo 46.º do EBF.

O n.º 3 deste artigo estende a isenção aplicável aos prédios de habitação própria e permanente aos *“prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação, desde que reunidas as condições referidas na parte final do n.º 1, iniciando-se o período de isenção a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento”*.

A interpretação deste preceito não é simples nem está completamente esclarecida por parte da Administração fiscal. De facto, por mais útil que esta seja, nada na recente Informação Vinculativa de 6.4.2009⁴⁴ nos esclarece, por exemplo, o que é a *primeira transmissão* ou o que é o *primeiro contrato de arrendamento*. Vejamos, então, qual o verdadeiro âmbito da isenção.

Primeiro que tudo, a isenção aplica-se a prédios construídos de novo, não se levantando questões de maior neste ponto⁴⁵. Depois, a isenção aplica-se também a imóveis ampliados e/ou melhorados, sendo que, nestes casos, a *“isenção aproveita apenas ao valor patrimonial tributário correspondente ao acréscimo resultante das ampliações*

⁴⁴ Informação Vinculativa relativa ao Processo 396/09, com despacho concordante da Exma. Sra. Subdirectora Geral, de 6.4.2009.

⁴⁵ Excepto no que se refere à opção legislativa, que beneficia os prédios novos em detrimento dos prédios já construídos sem que se vislumbre qualquer justificação aceitável para tal.

ou melhoramentos efectuados, tendo em conta, para a determinação dos respectivos limite e período de isenção, a totalidade do valor patrimonial tributário do prédio após o aumento derivado de tais ampliações ou melhoramentos”. Quer isto dizer que a isenção é proporcional ao investimento que é feito no imóvel. Estes três casos são os que há mais tempo encontram acolhimento na legislação. Trata-se claramente de um incentivo ao investimento nos imóveis destinados ao arrendamento.

Um quarto caso, no entanto, levanta dúvidas mais complicadas. O Orçamento de Estado para 1995⁴⁶ veio acrescentar ao leque de prédios isentos os prédios adquiridos a título oneroso⁴⁷. Estes prédios passaram a gozar da isenção exactamente nas mesmas condições que os restantes. Tratava-se de um alargamento lógico, que acabava com a desigualdade no tratamento do investimento em prédios novos ou melhorados relativamente aos restantes prédios, comprados para arrendamento. A lei visava alargar o mercado do arrendamento e não se via por que razão se devia restringir o benefício aos prédios construídos ou alterados.

O Orçamento de Estado para 2000⁴⁸ veio, no entanto, inflectir este alargamento. Acrescentou um requisito para os prédios adquiridos a título oneroso, que a partir de então só estarão abrangidos se se tratar da “primeira aquisição”. Interpretando historicamente o preceito, temos de concluir que o legislador criou uma restrição à isenção. Esta deixou de ser um benefício aos prédios destinados ao mercado do arrendamento para passar a ser um benefício apenas aos prédios *novos ou alterados* (melhorados ou ampliados) destinados ao mercado do arrendamento. Criticavelmente, o legislador ligou a isenção ao arrendamento e ao investimento no prédio – investimento na construção e na qualidade, não na aquisição. Sem margem para mais, só podemos interpretar a expressão “primeira aquisição” como primeira aquisição em absoluto. Só o primeiro proprietário do prédio (após o construtor) pode beneficiar da isenção. A única diferença face ao regime de 1994 é que a lei esclarece expressamente que a isenção tanto se aplica a um locado (novo) resultante de compra como directamente de construção.

⁴⁶ Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

⁴⁷ O Ofício Circular n.º A-1/91, de 21.3.1991 já tinha alargado a isenção a estes casos, interpretando a lei no sentido de garantir o benefício aos prédios adquiridos novos. V. MARIA TERESA BARBOT VEIGA FARIA, *EBF – Notas explicativas*⁴ (Lisboa: 1998), 252.

⁴⁸ Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril.

Outra alteração trazida pelo Orçamento para 2000 foi a introdução da parte final do preceito. A isenção passa a contar-se “a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento”. Esta regra aplica-se em todas as isenções não apenas nas que resultam da aquisição onerosa.

É fundamental reter, desde já, que se trata de uma norma sobre o termo inicial de contagem do prazo da isenção e não de uma norma que vem restringir a isenção ao primeiro contrato de arrendamento. Por duas razões: em primeiro lugar, a própria norma, ao referir o primeiro contrato, admite que possa haver outros, incluídos no âmbito da isenção.

Em segundo lugar, interpretar a norma de outra maneira implicaria excluir da isenção os prédios que alguma vez na sua história estiveram arrendados e que agora são melhorados ou ampliados. Ou seja, o artigo 46.º, n.º 3 do EBF não estabeleceria um benefício aos prédios *novos ou alterados*, como acima demonstrámos, mas apenas aos prédios *novos ou alterados que nunca haviam sido arrendados*. Esta ideia não faz qualquer sentido. Qual é a diferença substancial entre um prédio que foi arrendado há 100 anos e que agora, depois de melhorado, volta a ser arrendado pelo senhorio e um prédio, na mesma rua e com a mesma idade, que o proprietário arrenda pela primeira vez?

Parece claro que o legislador não quis excluir os casos em que a alteração do prédio se sucede a um contrato de arrendamento e antecede outro. A parte final do artigo 46.º, n.º 3 do EBF estabelece, isso sim, que a isenção começa a contar-se a partir do primeiro contrato a seguir ao facto que lhe dá origem (construção, ampliação, melhoramento, aquisição onerosa). Vejamos porquê.

A lei passou a esclarecer qual o termo inicial da isenção porque não faz sentido esta começar a correr antes do imóvel estar arrendado (nem faz sentido interromper ou suspender a sua contagem com a celebração de novos contratos). Os imóveis não são, muitas vezes, arrendados imediatamente após o facto que origina a isenção (sobretudo numa conjuntura de quebra no mercado imobiliário). É a própria lei que o admite quando estabelece que o imóvel deve ser afecto ao fim “no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário”. Seis meses, note-se, “salvo por motivo não imputável ao beneficiário”. Não faz sentido que a isenção corra neste prazo.

Há ainda um outro aspecto que, embora não esteja claro na lei, fica esclarecido com a *ratio* que acabámos de demonstrar. A lei não estabelece que a isenção cessa com a celebração de um novo contrato de arrendamento antes do termo final. Assim, se o

imóvel gozar da isenção de oito anos e o contrato de arrendamento caducar ao fim de cinco, sendo renovado ou celebrado um novo contrato, o qual vigora durante o período restante, a isenção continua válida. De facto, o n.º 8 do artigo 46.º estabelece que “os benefícios fiscais a que se refere este artigo cessam logo que deixem de verificar-se os pressupostos que os determinaram” e, neste caso, nada disto se verifica. Em todo o caso, não faz sentido recomeçar a contar o prazo na data de celebração do segundo contrato.

Caso haja um interregno entre o contrato cessante e o novo contrato, a solução não resulta tão simples. De facto, há um período em que os pressupostos da isenção não se verificam. Uma coisa é certa: se num determinado ano um prédio não estiver arrendado, não haverá lugar à isenção quanto a esse ano. Questão diferente é a de saber se, findo o interregno, o prédio voltar a ser arrendado com o mesmo destino, ainda não tendo decorrido os 4 ou 8 anos de isenção, deve ou não considerar-se que esta isenção vigora até que se complete o prazo referido.

Ou seja, será que, onde se lê que a isenção *cessa*, deve considerar-se que esta *não produz efeitos* apenas durante o interregno? De facto, o artigo 46.º, n.º 8 aplica-se à isenção de imóveis arrendados e à isenção de imóveis de habitação própria e permanente. Neste último caso, faz sentido que a isenção cesse, uma vez que foi o sujeito passivo a dar causa à alteração da residência e provavelmente goza da isenção noutra imóvel (ou seja, neste caso, os interregnos são normalmente definitivos). No caso do arrendamento não é assim. O contrato pode cessar por variadíssimos motivos não imputáveis ao proprietário. Além disso, em circunstâncias como a actual, o mercado não é tão ágil como seria desejável. O imóvel é destinado ao arrendamento, foi arrendado e continua a ser destinado ao arrendamento depois do fim do primeiro contrato. Não faz sentido que, por haver uns dias ou uns meses de interregno, em que o prédio não tem outro uso, a isenção cesse definitivamente. Devemos, então, considerar que durante esse interregno a isenção não produz efeitos, ou seja, renasce a tributação. Com o início de novo contrato de arrendamento, cessa a cessação de efeitos da isenção, que vigorará até ao fim do prazo inicial. Pensamos ser esta a solução mais justa.

Além destes aspectos, importa ter em conta que a isenção “*pode ser reconhecida ao mesmo sujeito passivo por cada prédio ou fracção autónoma destinada ao fim nele prevista*”, como estabelece o n.º 12 do mesmo artigo 46.º do EBF. Em tudo o mais, a isenção parece de simples aplicação, sendo de concordar com o conteúdo da referida Informação

Vinculativa de 6.4.2009⁴⁹, que afirma que se trata de uma isenção “*objectiva ou real, temporária, dependente de reconhecimento e condicionada*”.

Uma última nota para a norma do artigo 46.º, n.º 7 do EBF. Estabelece este preceito que, caso o pedido de isenção seja feito fora do prazo, o direito não caduca, mas a isenção só vale para o futuro, sendo reduzida na medida do tempo que passou entre o facto que a origina e a data do pedido. Quer isto dizer que a única penalização que os sujeitos passivos sofrem é a perda do período de isenção que passou desde que deviam ter feito o pedido.

Julho de 2009

⁴⁹ Informação Vinculativa relativa ao Processo 396/09, com despacho concordante da Exma. Sra. Subdirectora Geral, de 6.4.2009.