

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
Artigo/Verba:	Art.2º - Incidência objectiva e territorial
Assunto:	RENÚNCIA DO DIREITO DE USO E HABITAÇÃO - INCIDÊNCIA OBJETIVA - Art.ºs 1.º e 2.º DO CIMT; ART.ºs 1.º n.º 1 e 23.º n.º 4 DO CISELO - VERBA 1.1 DA TABELA GERAL DE IMPOSTO DO SELO (TGIS)
Processo:	26580, com despacho de 2024-10-15, do Diretor-Geral
Conteúdo:	I - PEDIDO

A "(...), (doravante Requerente), com o NIPC (...), veio, via eletrónica, em (...), apresentar pedido de informação vinculativa (PIV), ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), pretendendo ser esclarecido sobre a renúncia do direito de uso e habitação colocando questões que a seguir se transcrevem:

(i) "Quais os impostos que efetivamente incidem sobre esta operação e o cálculo dos mesmos"?

(ii) "Na sujeição a IMT, o que é que objetiva e substancialmente se alterou no cálculo de imposto entre a redação anterior da alínea b) do n.º 6 do art.º 17.º do CIMT e a redação atual modificada pela Lei 12/2022 de 27 de junho"?

A)FACTOS

1.Adicionalmente ao PIV inicialmente apresentado, foram enviadas cópias dos seguintes documentos:

a)"Regulamento do Direito de Uso e Habitação" - "(...)";

b)Contrato de Promessa de Constituição do Direito de Uso e Habitação, datado de (...), celebrado entre a Requerente e (...) (NIF: (...), referente a quatro frações do artigo (...) - respetivamente: (i) (...) - (destinado exclusivamente à sua habitação própria e permanente); (ii) (...) - (destinado habitação); (iii) (e) (ambos destinados a Estacionamento coberto);

c)Escritura Pública de Transmissão do Direito de Uso e Habitação, celebrada em (...);

d)Escritura Pública de Renúncia ao Direito de Uso e Habitação, celebrada em (...).

2.Tendo por base a documentação suprarreferida importa para a análise do PIV a seguinte factualidade:

Quanto ao "Regulamento do Direito de Uso e Habitação" constata-se que:

a) "(...), é uma associação pública profissional de utilidade pública com NIPC (...)";

b) " é proprietária de vários prédios, nomeadamente, do prédio (...) inscrito na matriz predial urbana sob (...)", o qual se encontra localizado na freguesia de (...), concelho e distrito (...);

c) "O prédio supra identificado, entre outras afetações, destina-se a providenciar o alojamento e a habitação de (...) que deles careçam (...);

d) Do estatuído na "disposições gerais e comuns" do referido Regulamento, desataca-se o disposto: (i) no artigo 11.º, onde sob a epígrafe "Causas de extinção do direito de uso e habitação" prevê na sua alínea d) que: " O direito de uso e habitação extingue-se pela renúncia ao direito de uso e habitação"; (ii) no artigo 13.º onde sob a epígrafe "(valor do Resgate em caso de extinção do direito de uso e habitação)", estabelece no seu n.º 1 que: "Sempre que ocorra a extinção do direito de uso e habitação, o usuário ou os seus herdeiros têm direito a um valor de resgate cujo montante é determinado" de acordo com o estatuído nas alíneas que o integram, respetivamente, alíneas a), b) e c) do n.º 1; (iii) e no artigo 16.º se estabeleceu que "O presente Regulamento constitui parte integrante do Contrato de constituição do direito de uso e habitação".

Quanto à "Escritura Pública de Transmissão do Direito de Uso e Habitação", datada de (...), constata-se que:

e) A "...", vendeu, pelo preço global de (...) Euros, a "... (NIF: (...), o Direito de Uso e Habitação referente àquelas quatro frações, respetivamente: artigo (...) - destinado exclusivamente à sua habitação própria e permanente; artigo (...) - destinado a habitação/arrumo na cave; e artigos (e), ambas destinados a Lugar de Estacionamento;

f) O pagamento do IMT e do Imposto do Selo - Verba 1.1 da TGIS correspondente ao facto tributário em causa - Aquisição de figuras parcelares do direito de propriedade - foi efetuado, respetivamente, através do DUC (...), na importância global de (...) e do DUC (...), na importância global de (...), os quais integram a demonstração da coleta apurada em resultado da liquidação que foi efetuada em conformidade com o declarado na respetiva declaração Modelo 1 do IMT, a que corresponde o registo n.º (...).

Relativamente à "Escritura Pública de Renúncia ao Direito de Uso e Habitação", datada de (...), ora em análise, constata-se que:

g) "...", NIF: (...), renunciou ao Direito de Uso e Habitação de que era titular, quanto aos prédios inscritos na matriz sob os artigos -(...)- e (...);

h) Naquela escritura foi "verificada a identidade e a idade da outorgante, para efeitos do cálculo previsto no art.º 13.º do CIMT (...);

Mais consta que,

i)O artigo -(...)- "com o valor patrimonial tributário [VPT] de (...), correspondendo ao direito de uso e habitação no valor de (...);

j)O artigo -(...)- "com o valor patrimonial tributário de (...), corresponde ao direito de uso e habitação no valor de (...);

Mais foi declarado,

k)"que a título compensatório (...), (NIPC: (...)), proprietária dos referidos imóveis, paga a quantia de (...)" a (...),

E que:

l)"Por força da presente renúncia, a (...) passará a deter a propriedade plena das identificadas frações".

3.Posteriormente, em (...), foi solicitada junto do Serviço de Finanças (...), a liquidação dos respetivos impostos, conforme declaração Modelo 1 do IMT, da responsabilidade do contribuinte, ora Requerente, a que corresponde o Registo n.º (...), com referência ao facto tributário nela indicado - Aquisição de figuras parcelares do direito de propriedade sobre imóveis - referente aos prédios - artigo -(...)- e -(...), (com o preço declarado de (...) e (...), respetivamente) - objeto da referida "Escritura Pública de Renúncia ao Direito de Uso e Habitação", com base na qual foram emitidas as liquidações do IMT e respetivo Imposto do Selo-verba 1.1 da TGIS, as quais foram pagas, respetivamente, através do DUC (...) e DUC (...), em (...).

4.O cálculo do imposto corresponde ao resultado da aplicação conjugada da regra 8.^a, do n.º 4 do art.º 12.º, alínea b) do art.º 13.º, alínea b) do n.º 1 conjugada com a alínea b) n.º 6 do art.º 17.º, e alínea d) do n.º 1 do art.º 17.º, todos do CIMT, na redação em vigor à data do facto tributário (..)/(..)/2024 - data da Escritura Pública de Renúncia ao Direito de Uso e Habitação), cujo resultado consta dos referidos documentos de cobrança.

B) ANÁLISE DO PEDIDO

5.Em face da descrição factual que decorre dos documentos enviados, constata-se que a questão objeto de análise do pedido de informação vinculativa ora em análise, consiste em aferir do âmbito da incidência objetiva da Renúncia do Direito de Uso e Habitação titulado pela referida Escritura Pública, celebrada em (...)/2024.

Vejamos então:

6.Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do CIMT, norma que estabelece as regras de incidência geral do IMT, encontra-se estatuído 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"]".

7.De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do CIMT, este imposto «incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional», sendo que a obrigação tributária se constitui no momento em que ocorrer a transmissão (n.º 2 do art.º 5.º do mesmo CIMT).

Por conseguinte,

8.Esta norma determina sujeição a imposto tanto da aquisição da propriedade do imóvel, como de figuras parcelares deste direito, sendo que o valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral, do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial do imóvel, tal como se prevê no artigo 12.º, n.º 1, do CIMT.

E, como se sabe,

9.Quanto ao direito de uso e habitação constitui uma figura parcelar do direito de propriedade cuja noção consta do artigo 1484.º do Código Civil (CC), configurando, essencialmente, um regime de remissão para o usufruto (cf. art.º 1490.º do CC).

Direitos estes,

10. Que se extinguem pelo mesmo modo de extinção do usufruto (art.º 1485.º do CC) sendo que este direito real extingue-se, entre outras formas, pela renúncia do seu titular [alínea e) do n.º 1 do art.º 1476.º do mesmo diploma legal].

Como bem salientava o eminente tratadista do Direito Civil que foi Cunha Gonçalves, 11.«O direito do uso é, apenas, um usufruto mais restrito, quer quanto à extensão do direito, quer quanto à sua disponibilidade» (Luiz da Cunha Gonçalves, Da Propriedade e da Posse, edições Ática, 1952, pg. 165).

E do mesmo modo também,

12. Aquele Mestre acrescentava que «o direito do uso extingue-se pelas mesmas causas que põem termo ao usufruto. Terminado esse direito, reverte a coisa usada ao proprietário, livre de tal encargo» (idem, 167).

E, assim sendo,

13. Com a renúncia do direito real menor em causa, o direito de propriedade, atenta à elasticidade de que é dotado, expande-se ou consolida-se, facto que implica sempre, no âmbito tributário, uma transmissão tributável, porquanto geradora um ganho de natureza patrimonial para o titular do direito maior que assim recupera todos os poderes/faculdades que se encontravam contidas no direito real menor.

Deste modo,

14. Não resta dúvida de que o contrato aqui questionado, outorgado em (...)/(...)/2024, configura um instrumento que constitui uma transmissão, a qual foi efetuada a título oneroso, sujeita portanto a IMT e IS verba 1.1 da TGIS (cf. art.º 1.º, e n.º 4 do art.º 23.º ambos do CISELO, conjugados com verba 1.1 da TGIS), porquanto, tal como refere José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2010, p. 158: "O imposto incide tanto sobre a constituição dos chamados direitos reais menores como sobre a sua transmissão ou extinção, quando efetuadas a título oneroso e incidam sobre bens imóveis".

Quanto à segunda parte da primeira questão encadeada com a segunda questão,

15. Consistente em saber do cálculo do imposto, tal como identificado supra no ponto 4 dos Factos, verifica-se que a operação objeto do PIV ora em análise já foi objeto de uma liquidação e pagamento dos impostos solicitados conforme declaração Modelo 1 do IMT apresentada para o efeito.

16. Por outro lado, considerando o enfoque da questão no disposto na al. b) do n.º 6 do art.º 17.º do CIMT, afigura-se-nos que o interesse da consulente reside apenas no cálculo da taxa aplicável à liquidação de IMT correspondente à renúncia do direito de uso e habitação do prédio - artigo (...), pelo que a análise prosseguirá circunscrita à mesma.

17. A referida liquidação encontra-se efetuada em conformidade com o determinado na regra 8.ª, do n.º 4 do art.º 12.º, alínea b) do art.º 13.º (neste caso foi considerado o fator 25%, face à idade de (...) anos da usuária), bem como alínea b) do n.º 1 e alínea b) do

n.º 6, ambos do art.º 17.º do CIMT, na redação em vigor à data do facto tributário ((...)/2024).

18.Dados declarados conforme declaração mod.1 de IMT n.º 2024/(...):

Valor declarado: 66.702,72;

Destino: habitação;

Tipo Direito: Uso e habitação-renúncia; Período: vitalício; Idade usuária: (...) anos.

19.Do valor tributável: A regra 8.ª, do n.º 4 do art.º 12.º estabelece que é o VPT correspondente ao valor atual do direito de uso e habitação calculado nos termos da alínea b) do art.º 13.º do CIMT, OU o valor constante do acto ou do contrato, se for superior. Assim, o "valor atual" do direito de uso e habitação de 12.350,01 (VPT é de "49.400,05 correspondendo ao direito de uso e habitação no valor de 12.350,01", cf. resulta diretamente da Escritura e da percentagem de 25% apurada nos termos da alínea b) do art.º 13.º do CIMT) compara com o valor declarado de 66.702,72, sendo este último o valor tributável por ser o maior dos dois.

20.Da aplicação da taxa [alínea b) do n.º 1 conjugado com alínea b) do n.º 6, ambos do art.º 17.º do CIMT]:

a. Apuramento do "valor global do prédio": $(66.702,72/25\%) = 266.810,88$;

b. Apuramento da "taxa correspondente ao valor global do prédio": 4.º escalão de taxas da alínea b) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT;

c. Aplicação da taxa (cf. tabela prática publicada através do Ofício-circulado n.º 40121/2024, de 04/01):

$(266.810,88 * 7\% - 9.003,25) = 9.673,51$;

d. Redução proporcional "tendo em consideração a parte ou o direito transmitidos": $(9.673,51 * 25\%) = 2.418,38$

III. CONCLUSÃO

Nestes termos, atento o exposto, e em resultado do enquadramento jurídico-tributário estabelecido, conclui-se que a Escritura Pública de Renúncia ao Direito de Uso e Habitação, celebrada em (...)2024, constitui uma transmissão efetuada a título oneroso a qual está sujeita a IMT e a Imposto do Selo-Verba 1.1 da TGIS.