

B) PÔRTO

No Instituto da Conferência, do Pôrto, foi apresentado pelo DR. EDUARDO RALHA o seguinte relatório:

O sêlo nos trespasses e novos arrendamentos

São freqüentes as dúvidas e questões suscitadas sôbre se há ou não lugar ao pagamento do sêlo de 5 %, estabelecido no Dec. 27.235, para os trespasses e novos arrendamentos.

A simples e desprevenida leitura das disposições legais não permite resolver com segurança as dúvidas a cada passo suscitadas.

— Será ao menos possível deduzir delas um princípio informador, um critério objectivo que nos oriente para a solução de tais problemas?

A tentativa parece-me digna do Instituto da Conferência.

Para base dessa tentativa faremos rápida alusão à origem e evolução daquele imposto de sêlo e do seu regime.

Foi com a lei 1.668, de 9 de Setembro de 1924, que, pela primeira vez, se tributou a transferência do direito ao arrendamento. Dispunha o art. 8.º:

«A cedência a título oneroso do direito ao arrendamento de prédio, ou parte de prédio, em que se encontre estabelecimento industrial ou comercial, fica sujeita ao imposto de 10 % sôbre o valor por que ela se fizer».

Começou, assim, por se tributar apenas a *cedência a título oneroso* do direito ao arrendamento.

Este diploma tem, como antecedente, o reconhecimento já contante de anteriores disposições legais, como o art. 33.º do Dec. de 12 de Novembro de 1910, e o art. 34.º do Dec. 4.499, de 27 de Junho de 1918, de um novo *valor criado pelo inquilino comercial*, em virtude, especialmente, da clientela por êste alcançada, o que começou por dar, ao inquilino, direito a uma indemnização em casos de despejo, e terminou por lhe permitir, através do trespasse, negociar êsse próprio valor, fazendo, assim, importantes contratos que tinham, como objecto, o chamado valor de chave.

É claro que, descoberto aquêlê valor e o seu carácter negociável, apressou-se o fisco a colectar a sua transferênciã, pela criação de um imposto sôbre a cedência a título oneroso, imposto da mesma natureza da sisa, e a ela absolutamente equiparado no Dec. 11.440, de 9 de Fevereiro de 1926.

Criado, assim, pela lei 1.668, um imposto que, como vimos, recaía apenas sôbre a *cedência* a título oneroso, em breve se começaram a esboçar os meios de fuga ao imposto, especialmente pelo recurso a combinações feitas com intervenção do senhorio, o que tornava possível substituir por arrendamentos directamente feitos com os senhorios, a cedência do direito ao arrendamento por meio do trespasse — única que estava sujeita ao imposto.

Foi para evitar esta primeira fraude, e consequente fuga de imposto, que se publicou o já citado Dec. 11.440, definindo amplamente o que deve entender-se por *cedência onerosa do direito ao arrendamento*, e equiparando-lhe os novos arrendamentos feitos directamente pelo senhorio, como meio de encobrir aquêla cedência.

Por isso se dispôs no art. 2.º:

«Considera-se cedência onerosa do direito a arrendamento, para os efeitos do citado art. 8.º da lei 1.668, a transmissão, por qualquer período de tempo, dos locais onde se acham instalados estabelecimentos comerciais ou industriais, quando feita juntamente com êstes, mesmo que aquêles locais pertençam aos próprios alheadores e ainda que o seja por meio de entrada dos estabeleci-

mentos, ou só dos locais, para sociedade de que os próprios alheadores fiquem sendo sócios, ou por efeito de adjudicação em actos de partilhas de sociedades».

É no art. 5.º:

«Quando a transmissão dos estabelecimentos ou sublocação dos locais seja feita por meio de arrendamento directo do locador ou locatário, e se prove que este sucedeu nos direitos do anterior locatário ao estabelecimento no mesmo local instalado, sem prévio pagamento do imposto a que se refere o art. 1.º dêste decreto...».

Aquela cedência onerosa aparece, depois, no Dec. 15.289, de 30 de Março de 1928, já com a designação de trespasse e definida mais ou menos nos mesmos termos, embora sem imediatas preocupações fiscais, uma vez que pelo Dec. 15.291, da mesma data, era abolido aquêlo imposto.

Com a reforma tributária de 1929 foi restaurado aquêlo imposto, passando tanto as escrituras de trespasse como os documentos de novos arrendamentos a ficar sujeitos ao imposto de sêlo de 5 % sôbre o valor de trespasse ou novo arrendamento, calculado nos termos do art. 3.º do Dec. 16.732 (arts. 2.º e 3.º dêste diploma).

Pelo regime dêste decreto passou a *presumir-se que sempre os novos arrendamentos feitos directamente pelos senhorios encobrem uma verdadeira cedência onerosa*, pelo que deixou de ser preciso provar que o novo locatário sucedeu nos direitos do anterior.

Não se tinha, porém, evitado tôda a fraude. É que, como para os novos arrendamentos, mesmo para fins comerciais, se não exigia escritura pública, mas simples documentos particulares, passaram êstes a fazer-se com ante-data ou a encobrir-se a sua existência às Secções de Finanças, evitando, assim, o pagamento do imposto, que só a partir daquêlo momento começou a ser de novo devido.

Para obstar, quanto possível, a estes novos meios de fuga, dispôs-se no art. 3.º do Dec. 17.331, de 13 de Setembro de 1929, que:

«Os novos arrendamentos serão, como os trespases, reduzidos sempre a escritura, sem o que não poderão os respectivos contratos ser invocados...»

Vieram finalmente os Decs. 27.154, de 31 de Outubro de 1936, e 27.235, de 23 de Novembro de 1936, nos quais, à parte a desnecessidade de prévia avaliação, em virtude da actualização das matrizes urbanas, a novidade da equiparação dos consultórios e escritórios das profissões liberais aos estabelecimentos comerciais, e uma ainda mais acentuada preocupação de evitar possíveis fraudes, se mantém o princípio fundamental, logo expresso no art. 1.º, de que o imposto continua a recair sobre os *trespases e novos arrendamentos*, definindo-se uns e outros em termos amplos, destinados a abranger *todos os possíveis meios de transmissão do direito ao arrendamento*, ainda que sem a aparência de trespasse ou de novo arrendamento.

Vale a pena transcrever as disposições fundamentais do Dec. 27.235, quer para ver o sentido das alterações introduzidas, quer para salientar a forma descuidada como estas disposições se encontram redigidas, contendo frases incompreensíveis e vazias de sentido, porque para ali fôram transcritas de outras disposições anteriores, mas desacompanhadas dos complementos e circunstâncias que ali as justificavam.

Vejamos:

Art. 1.º

«A escritura de trespasse ou o documento de novo arrendamento de prédio ou parte de prédio urbano, ocupado por estabelecimento comercial ou industrial e suas dependências, os consultórios ou escritórios de profissões liberais, e bem assim os locais onde se tenham exercido comércio, indústria ou profissão liberal há menos de um ano, continuam sujeitos à taxa de imposto de selo de 5 %».

§ 1.º

«Considera-se trespasse a transferência por qualquer período de tempo dos locais affectos ao inquilinato comer-

cial ou industrial, quando feito juntamente com êles, mesmo que pertença aos próprios alheadores e ainda que a transferência se faça por meio de entrada dos estabelecimentos ou só dos locais para sociedades de que os próprios alheadores fiquem fazendo parte, ou por efeito de adjudicação em actos de partilha de sociedade, e bem assim a simples sublocação dos locais affectos a inquilinato comercial ou industrial, ainda mesmo que a obrigação do pagamento de rendas não seja transferida para os sublocatários».

§ 2.º

«Consideram-se novos arrendamentos todos os actos, contratos ou convenções que tenham por objecto principal ou acessório os próprios arrendamentos ou a transferência dos direitos e obrigações do locatário, quer por cessão, sublocação, doação, renúncia ou outro meio, quer por constituição, modificação dissolução e liquidação ou partilha de sociedades».

§ 3.º

«Igualmente se consideram novos arrendamentos os contratos ou convenções respeitantes à transferência de prédio ou parte dêle onde o senhorio tenha tido qualquer estabelecimento dos indicados no art. 1.º, e não esteja encerrado há mais de um ano».

Estas são as disposições fundamentais ainda em vigor.

Posteriormente, publicou-se o Dec. 31.249, de 5 de Maio de 1941, com uma daquelas encomendadas disposições especiais, destinadas a contrariar a orientação da doutrina e da jurisprudência, dispondo no art. 1.º que:

«A transferência de sociedade importa, para efeitos fiscaes, alteração da sua personalidade jurídica, determinando, assim, a exigência do imposto de sêlo, nos termos do § 2.º do art. 1.º do Dec. 27.235».

E publicou-se, em 17 de Junho de 1943, o Dec. 32.854, contendo no art. 4.º a seguinte disposição quanto a êste imposto de sêlo:

«É sujeita ao imposto de sêlo referido no art. 1.º do Dec. 27.235 a arrematação judicial do direito ao arrendamento de prédio ou parte de prédio urbano ocupado por estabelecimento comercial ou industrial e suas dependências, consultórios ou escritórios das profissões liberais, ou ao de locais onde se tenha exercido comércio, indústria ou profissão liberal há menos de um ano».

Como, porém, são estas disposições que visam apenas casos particulares, voltemos às disposições fundamentais do Decreto 27.235 (¹).

Delas, como de tóda a evolução legislativa que as precedeu, resulta claramente que o legislador quiz tributar *todos* os meios — mas só estes — susceptíveis de transferir de uma pessoa para outra o direito ao arrendamento comercial, negociando, assim, a valorização do local, alcançada com o exercício do comércio, indústria ou profissão liberal.

É a aquisição daquêle valor, *real ou presumida*, que se pretende tributar, pelo que, sem ela ou a sua presunção, não pode haver lugar a imposto do sêlo.

(¹) Disse-se já que a redacção dêste diploma é descuidada até ao absurdo. É fácil mostrá-lo.

Logo no art. 1.º, ao enunciar o que está sujeito a sêlo, faz-se distinção entre escritura de trespasse e documento de novo arrendamento, esquecendo que pelo art. 2.º seguinte, como já por lei anterior, uns e outros só por escritura podem fazer-se.

Em seguida, ao indicar os actos sujeitos a sêlo, refere as escrituras ou documentos... *e bem assim os locais*, dando a impressão de que são os próprios locais que estão sujeitos a selos, quando o que se pretendeu foi tributar os contratos ou actos pelos quais se transferem os direitos sôbre os locais onde se tenha exercido comércio, etc.

No § 1.º, ao dizer-se o que se considera trespasse, fala-se na transferência dos locais affectos ao inquilinato comercial, *quando feita juntamente com êles*... frase inexplicável e vazia de sentido, em que não é sequer possível saber a que se refere a palavra «êles».

Ou melhor, sabe-se que aquela frase vem do dec. 11.440 e outros diplomas, onde se falava em locais onde se acham instalados estabelecimentos comerciais ou industriais, e na sua transferência juntamente com êstes, *êstes estabelecimentos*; mas vem sem o sentido que lá tinha ou qualquer outro!

E daqui já podemos concluir que, apesar dos vagos e amplos termos do § 2.º do art. 1.º do Dec. 27.235, não podem considerar-se sujeitos ao imposto de sêlo referido quaisquer contratos ou modificações do contrato de arrendamento que sejam insusceptíveis de *realizar* ou *encobrir* a transmissão do direito ao arrendamento.

Quere dizer: o que com aquêlo imposto se pretende tributar, aquilo que pròpriamente constitui a matéria colectável do imposto de sêlo de 5 %, *é sempre e só* o seguinte:

— *a transferênciã, a título oneroso (?), de uma para outra pessoa jurídica, do valor comercial ou industrial da occupação de prédio, ou parte de prédio, onde se encontre instalado um estabelecimento comercial, industrial ou escritório de profissões liberais, ou a aquisição, por novo arrendamento ou título equivalente, de prédio ou parte de prédio onde há menos de um ano haja estado instalado um estabelecimento daquela natureza, e isto ainda pela presunção de encobrir ou ser susceptível de encobrir uma verdadeira transferênciã.*

Vai sob reserva a indicação de transferênciã «a título oneroso», que nos parece ser da natureza e essência dêste imposto, e que pelo art. 1.º do Dec. 11.440 era expressamente equiparada à contribuição de registo a título oneroso, em virtude de o § 2.º do art. 1.º do Dec. 27.235 — segundo cremos, por mera inadvertência — se referir também à doação.

Dada a natureza e razão de ser do imposto, êle só pode applicar-se às transferências, reais ou presumidas, a título oneroso.

A referênciã à transferênciã «por doação», só pode explicar-se pela possibilidade de, sob a forma de doação, se encobrir uma verdadeira transferênciã a título oneroso.

A verdade, porém, é que só por inconsideração isso se poderia reear, visto a tranferênciã por doação, como qualquer outra a título gratuito, estar sujeita a um imposto sôbre sucessões e doações, em que as taxas de tributaçãõ são sempre mais elevadas.

Absurdo haveria em se entender que a transferênciã por doa-

ção do direito a um arrendamento estaria sujeita a uma duplicação de impostos, como seria o imposto sôbre sucessões e doações correspondente à doação, e ainda o imposto de sêlo de 5 % dos trespasses e novos arrendamentos, que foi criado precisamente, e apenas, para tributar uma categoria de transmissões de outro modo não tributadas.

*

* * *

Foi discutido êste relatório, e bem assim a aplicação das suas conclusões à resolução de vários problemas de ordem prática. de que o mesmo era precedido.

A limitação dêste imposto às transferências *a título oneroso* foi impugnada pelo advogado Dr. COSTA FERREIRA, por a considerar incompatível com os termos amplos em que êle se encontra actualmente estabelecido, e por lhe parecer ainda que, dada a diversa natureza do imposto de sêlo e do imposto sôbre sucessões e doações, não se podia falar pròpriamente em duplicação de impostos.

De harmonia com o critério enunciado e da sua aplicação a alguns dos problemas postos, concluiu-se:

1.º — Que não é devido sêlo na hipótese de, depois de feita uma escritura de arrendamento de um prédio para fim comercial, e pelo facto de não chegar a ser preciso occupá-lo todo, o arrendatário sublocar a outrem a parte que não chegou a ser occupada para êste ali exercer comércio ou indústria, por não se tratar de transferência de um local onde estivesse, de facto, um estabelecimento comercial ou escritório de profissão liberal. Considerou-se, assim, que a affectação ao inquilinato comercial, de que fala o § 1.º do art. 1.º do Dec. 27.235, não é a affectação jurídica que resulta do destino contratual, mas sim a affectação *de facto*, resultante do próprio exercício do comércio, como se infere do facto de deixar de ser devido o sêlo quando há mais de um ano no local se não exerça comércio ou indústria;

2.º — Que não é devido sêlo no caso de alteração do

contrato de arrendamento, quer quanto a renda, quer quanto ao objecto, desde que não importe transferência de qualquer local affecto ao comércio, indústria ou profissão liberal;

3.º — Que não é devido sêlo pelo facto da redução a escritura pública de um antigo contrato verbal, embora no local se exerça há muito o comércio, desde que o contrato seja feito em nome da entidade que de facto era já arrendatária;

4.º — Que é devido imposto pelo próprio senhorio quando, por virtude de rescisão ou termo do arrendamento, pretender êle próprio exercer no local qualquer comércio, indústria ou profissão liberal.