

**DGCI**  
**Centro de Formação**

José Maria Fernandes Pires

**NOVOS FACTOS SUJEITOS A IMT**

*Texto de apoio à formação profissional de  
funcionários da DGCI no âmbito do Plano  
Estratégico de Implementação da Reforma  
dos Impostos Sobre o Património.*

*Proibida a reprodução para outros fins.*

Núcleo de Implementação da Reforma dos Impostos Sobre o Património (NIRIP)

Junho de 2003.

Anexo BRN 01/2004

## **APRESENTAÇÃO**

O combate à fraude e evasão fiscal constitui uma das opções fundamentais do legislador da Reforma Fiscal dos Impostos Sobre o Património.

O Imposto Municipal de Sisa tornou-se, ao longo dos últimos anos, excessivamente permeável à fraude e evasão fiscal, por um complexo de razões, entre as quais o seu desajustamento da realidade económica actual.

Por outro lado, o mercado imobiliário cresceu aceleradamente nos últimos anos, não só em termos de construção, mas também no volume de negócios e nos preços envolvidos.

O elevado valor da taxa de Sisa e do volume de negócios nas transacções imobiliárias, fizeram desenvolver no mercado um conjunto de fórmulas negociais alternativas que evitassem o pagamento da Sisa.

Entre elas estão as procurações irrevogáveis e as cedências de posição contratual em contratos promessa de aquisição e alienação de bens imóveis, que o Código do IMT passa a integrar nas suas normas de sujeição como novos factos sujeitos a imposto.

## **I**

### **O REGIME DAS PROCURAÇÕES IRREVOGÁVEIS RELATIVAS A IMÓVEIS EM IMT**

#### **1. – AS PROCURAÇÕES IRREVOGÁVEIS COMO INSTRUMENTO DE EVASÃO FISCAL EM SEDE DE SISA**

As procurações irrevogáveis são instrumentos negociais de uso crescente pelos agentes económicos no mercado imobiliário.

As razões da proliferação do seu uso são, fundamentalmente, a simplicidade, a rapidez e a informalidade que proporcionam nas relações económicas entre os agentes.

A forma jurídica típica de transmissão onerosa da propriedade imobiliária é o contrato de compra e venda, mas o seu formalismo não se compadece, muitas vezes, com as exigências de rapidez e maleabilidade da economia actual.

Por outro lado, o Código da Sisa, elaborado na década de 1950, para uma economia rural e formalizada, não previu a tributação deste tipo de operações negociais, o que aumentou o incentivo à sua proliferação, dado que através deles os agentes económicos conseguem resultados idênticos aos da celebração dos contratos de compra e venda, sem suportar o encargo da Sisa.

O Código da Sisa sofre também de excessivo formalismo nas normas de incidência, muito formatadas à medida dos contratos tipificados no Código Civil para as transmissões patrimoniais. A criatividade empresarial foi tornando o Código da Sisa progressivamente desajustado da realidade económica.

As procurações irrevogáveis relativas a imóveis conferem ao procurador poderes sobre o imóvel materialmente idênticos aos do proprietário.

As cláusulas de irrevogabilidade, bem como a circunstância de serem passadas no interesse do procurador, retiram da disponibilidade do emitente da procuração – o proprietário – os direitos de uso, fruição e disposição que constituem o conteúdo útil do direito de propriedade.

Desta forma, na prática, ao receber os poderes constantes da procuração irrevogável, o procurador está a praticar um negócio sucedâneo do da compra e venda e a receber para si todos os poderes materialmente correspondentes aos do exercício do direito de propriedade sobre o imóvel subjacente ao negócio.

## **2. – AS PROCURAÇÕES IRREVOGÁVEIS NO CÓDIGO CIVIL**

O artigo 265.º, n.º 2 do Código Civil determina que *“a procuração é livremente revogável pelo representado, não obstante convenção em contrário ou renúncia ao direito de revogação”*, mas o n.º 3 do mesmo artigo acrescenta que *“se a procuração tiver sido conferida também no interesse do procurador ou de terceiro, não pode ser revogada sem o acordo do procurador, salvo ocorrendo justa causa”*.

O legislador do Código Civil previu o mecanismo das procurações irrevogáveis para casos excepcionais, como são o da dação “pró solvendo” enunciada no artigo 840.º, em que o devedor afecta ao cumprimento da dívida, um determinado bem, e confere ao credor poderes para o negociar com terceiros, e com o produto da sua negociação ou venda satisfazer o seu crédito na medida respectiva.

São frequentes os casos em que entidades bancárias ou financeiras concedem financiamentos e exigem, como garantia, a emissão deste tipo de procurações sobre determinados bens, normalmente imóveis, para que, em caso de incumprimento do devedor, o possam negociar e com isso satisfazer o seu crédito.

Porém, com o desenvolvimento da actividade económica, a simplicidade, rapidez e informalidade da emissão da procuração irrevogável, generalizou-se a outro tipo de operações. Dado que a sua emissão não está sujeita a imposto de Sisa, progressivamente passou a ser um autêntico instrumento alternativo aos contratos de compra e venda, nomeadamente de imóveis.

Actualmente, a prática demonstra que na maioria dos casos, as procurações irrevogáveis envolvem autênticos actos correspondentes materialmente à transmissão da propriedade, usando-se a sua forma como mero expediente destinado a evitar o pagamento da Sisa.

Provavelmente este tipo de prática, aliada à simulação do preço, é o principal factor de evasão e fraude fiscal em sede de Sisa.

## **3. – AS PROCURAÇÕES IRREVOGÁVEIS NO CÓDIGO CIVIL**

O Código da Sisa (CIMSISD) continha, na sua versão original, uma norma destinada a evitar este tipo de operações evasivas. Era a § único do artigo 162.º que estabelecia que *“Salvo prova em contrário, presumir-se-á simulado o mandato com poderes de alienação de bens quando se estabelecer, para o caso de ser revogado, uma indemnização de*

***importância aproximada ao valor desses bens, ou quando o mandatário ficar dispensado de dar contas do preço por que os vender”.***

Apesar do carácter restritivo desta norma, ela era aplicada com alguma frequência pelos serviços, que procediam à liquidação da Sisa quando os seus pressupostos se verificavam, utilizando, para tal, o mecanismo previsto no corpo do mesmo artigo que mandava liquidar imediatamente a Sisa pelo contrato dissimulado.

Porém, como consequência da entrada em vigor do RJIFNA, foi revogado, através do Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, todo o capítulo das penalidades do CIMSISD, e aquela disposição, que fazia parte desse capítulo, apesar de não ser materialmente uma norma sancionatória, desapareceu também do CIMSISD.

De então para cá, o sistema fiscal ficou desprovido de instrumento jurídico que possibilitasse a liquidação de Sisa nos casos de procurações irrevogáveis relativas a imóveis que envolvessem autênticos actos negociais de transmissão da propriedade mobiliária, que não fossem os artigos 38.º e 39.º da LGT.

Provavelmente também essa circunstância contribuiu para o crescimento exponencial do uso deste tipo de contratos quando relativos a bens imóveis.

#### **4. - O REGIME FISCAL DAS PROCURAÇÕES IRREVOGÁVEIS EM IMT**

Consciente da dimensão do problema das procurações irrevogáveis relativas a imóveis, como fonte de evasão fiscal em Sisa, o legislador do projecto do Código do IMT integrou nas suas normas de incidência este tipo de operações.

Estabelece a alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMT que há lugar a transmissão de imóveis na ***“outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ... sempre que, por renúncia ao direito de revogação ou clausula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração”.***

O imposto incidirá sempre que o representado fique inibido de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito.

Incidirá também sempre que da procuração conste uma clausula de renúncia, pelo emitente da procuração, ao direito de revogação, bem como de quaisquer outras clausulas que o impeçam de a revogar livremente.

Pode tratar-se de uma clausula contratual expressa ou implícita, podendo ela consistir numa estatuição contratual de que a procuração é emitida no interesse do procurador, caso em que, como vimos, o n.º 3 do artigo 265.º do Código Civil, impede o representado de revogar a procuração sem o acordo do procurador, salvo ocorrência de justa causa.

Emitida a procuração, o legislador considera imediatamente consumada a transmissão, (artigo 5.º do IMT), devendo o imposto ser liquidado e pago antes da outorga do contrato, como determina o n.º 2 do artigo 22.º do Código do IMT.

O imposto incidirá também na outorga de procurações da mesma natureza relativas a partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas que possuam bens imóveis, sempre que as quotas ou partes sociais representem mais de 75% do capital social, ou 100% sendo marido e mulher casados num dos regimes de comunhão. Nestes casos segue-se o mesmo regime das restantes procurações irrevogáveis.

Após a outorga da procuração irrevogável, o procurador pode transmitir a terceiros os poderes ou direitos que lhe foram conferidos, através do mecanismo do substabelecimento. O

artigo 264.º do Código Civil determina que o procurador se pode fazer substituir por outrem se o representado o permitir ou se essa faculdade resultar do conteúdo da procuração ou da relação jurídica que a determina.

Em qualquer caso de substituição do procurador por terceiro, sendo a procuração irrevogável e conferindo poderes de alienação do bem, ocorrerá um novo facto gerador de imposto, cujo sujeito passivo será o procurador substituto, como determinam as normas antes citadas. Em caso de posteriores substituições ou substabelecimentos, produzir-se-ão novos factos sujeitos a imposto.

O sujeito passivo do imposto é o procurador (alínea g) do art.º 4.º do IMT), sem que possa beneficiar de qualquer tipo de isenção ou redução de taxa.

Desta forma, e por força do disposto na alínea g) do artigo 4.º do CIMT, a taxa aplicável na liquidação, tanto ao procurador como aos substabelecidos, será sempre de 5% ou 6,5%, em conformidade com a natureza dos prédios.

Contrariamente ao regime de tributação dos contratos promessa com clausula de livre cessão de posição contratual, que têm um regime específico de determinação das taxas no n.º 5 do artigo 17.º, às procurações irrevogáveis aplicam-se apenas as taxas gerais, como consequência directa da alínea g) do artigo 4.º.

O valor tributável sobre que incide a taxa será o valor patrimonial tributário do imóvel ou o valor declarado se for superior, como determina o artigo 12.º.

Também aqui há uma importante divergência entre o regime fiscal das procurações irrevogáveis e o dos contratos promessa com clausula de livre cessão de posição contratual. Enquanto que nestes o valor tributável é sempre o correspondente ao preço pago pelo promitente adquirente como sinal ou adiantamento de pagamento ou pelos cessionários, nas procurações irrevogáveis a determinação do valor segue o regime geral.

Ou seja: nas procurações irrevogáveis e nos respectivos substabelecimentos, a taxa do IMT incidirá sempre sobre o valor pago pelo procurador ou substabelecido, ou sobre o valor patrimonial tributário do imóvel, consoante o que for maior.

No caso de procurações relativas a partes sociais ou quotas referidas na alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º, o valor tributável será o determinado nos termos da regra 19.ª do n.º 4 do artigo 12.º.

#### **4.1. – A TRIBUTAÇÃO DA TRANSMISSÃO DEFINITIVA DO PRÉDIO OBJECTO DA PROCURAÇÃO IRREVOGÁVEL**

Pode, porém, ocorrer que o procurador venha posteriormente a celebrar um contrato de compra e venda, através de escritura, do mesmo imóvel relativamente ao qual havia sido outorgada a procuração.

Apesar de o instrumento de procuração lhe conferir materialmente os poderes correspondentes ao exercício do direito de propriedade, o procurador não é juridicamente o proprietário do imóvel, pelo que só adquirirá a segurança jurídica correspondente depois de outorgada a escritura de compra e venda.

Nesse caso estamos perante um novo facto gerador da obrigação de imposto.

Assim, após ter procedido ao pagamento do IMT aquando da outorga da procuração, o procurador ficará, de novo, sujeito a imposto quando for celebrada a escritura de compra e venda com aquele que ainda é o proprietário do imóvel – o representado.

Na verdade, como vimos, o Código do IMT sujeita a imposto as transmissões de direitos reais sobre imóveis e o artigo 2.º considera que existe transmissão tanto nos casos de celebração da escritura de compra e venda, como nos casos de outorga da procurações irrevogáveis relativas a bens imóveis.

Porém, há que ter em conta que o IMT sujeita a imposto a transmissão, e o artigo 2.º considera que se opera a transmissão tanto com a outorga da escritura de transmissão, como da procuração irrevogável.

Mas embora estejamos perante dois actos sujeitos a imposto, porque de dois actos de transmissão se trata, o bem transmitido é o mesmo, e o sujeito passivo é também o mesmo.

Por isso, a fim de evitar a ocorrência de dupla tributação, o legislador determina no n.º 3 do artigo 22.º do Código do IMT, que se o valor do imposto a pagar pela outorga da escritura de compra e venda for igual àquele sobre que incidiu o IMT aquando da outorga da procuração irrevogável, não haverá liquidação de imposto pela celebração da escritura.

No entanto se o valor da escritura de transmissão for inferior àquele sobre que incidiu o IMT na data da procuração, não haverá lugar a anulação parcial do imposto por essa diferença.

Só haverá anulação parcial do imposto liquidado na outorga da procuração irrevogável, quando o procurador celebrar a escritura e se apurar, nessa data, que o imposto a pagar é inferior ao liquidado pela emissão da procuração. Mas a anulação parcial só terá lugar se resultar de alguma isenção ou redução de taxa.

Como antes vimos, na liquidação do imposto ao procurador pela outorga da procuração irrevogável, este não beneficia de qualquer isenção ou redução de taxa. Só beneficiará se posteriormente celebrar a escritura de transmissão.

Sempre que a escritura de transmissão for celebrada por valor superior ao da procuração, haverá liquidação adicional pela diferença, com a ressalva de que o adquirente terá sempre direito às isenções e reduções de taxa de que não beneficiou quando foi instituído procurador.

Cabe referir, finalmente, que este regime específico de liquidação de IMT constante do n.º 3 do artigo 22.º do CIMT, que consiste em liquidar imposto só quando o valor tributável relativo à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, aquando da outorga da procuração ou do substabelecimento, não beneficia só aquele que for procurador na data em que é celebrada a escritura.

Pode beneficiar também aquele que antes tenha já pago IMT por ter sido instituído procurador, e tenha posteriormente substabelecido os seus poderes a terceiro. Se posteriormente a esse substabelecimento vier a celebrada a escritura de compra do mesmo imóvel, beneficiará daquele regime, mesmo que nessa data já não seja o procurador.

## **4.2. – LIQUIDAÇÃO**

O regime de liquidação do IMT relativos às procurações irrevogáveis e nos respectivos substabelecimentos segue o regime geral de IMT para as transmissões do direito de propriedade e de figuras parcelares desse direito.

Aliás, em todo o Código do IMT, o legislador trata as procurações irrevogáveis e os respectivos substabelecimentos como se de verdadeiras compras e vendas de imóveis se tratasse, com excepção do não reconhecimento de quaisquer isenções ou reduções de taxa, bem como com a excepção do n.º 3 do artigo 22.º do CIMT.

Desta forma, a liquidação do imposto deve ser efectuada a pedido do sujeito passivo – o procurador ou substabelecido – antes da outorga da procuração ou antes de ser lavrado o instrumento de substabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CIMT.

#### **4.3. - CONTROLO**

Tipificados os novos factos geradores de IMT, o projecto teria que instituir mecanismos de controlo que conferissem eficácia à sua aplicação.

Esses mecanismos de controlo são dois.

Por um lado, os Notários são obrigados a controlar o cumprimento das obrigações de liquidação e pagamento do imposto, não podendo passar a procuração (as procurações irrevogáveis têm de ser emitidas por notários) sem que a liquidação do imposto e pagamento do imposto tenha sido efectuada.

Para isso, só poderá ser lavrada a escritura ou procuração, se for apresentado ao notário o documento comprovativo do pagamento do imposto, como estabelece o n.º 1 do artigo 49.º do CIMT.

Essa obrigação de controlo pelos notários é alargada, também aos actos notariais de mero reconhecimento de assinaturas em documentos particulares, sempre que deles resulte a ocorrência de um facto sujeito a imposto.

O segundo mecanismo de controlo é instituído no n.º 4 do artigo 49.º do CIMT, que obriga os notários a enviar às Direcções de Finanças relações de todos os actos notariais sujeitos a IMT exarados nos respectivos livros de notas em cada mês.

Tendo em vista garantir a eficácia do controlo, pela administração fiscal, do cumprimento das obrigações fiscais emergentes das procurações irrevogáveis, é instituída uma nova obrigação dos notários na alínea b) do n.º 4 do artigo 49.º do CIMT.

Dela resulta que os notários ficam obrigados a enviar mensalmente às Direcções de Finanças, cópia de todas as procurações irrevogáveis por si emitidas, bem como dos respectivos substabelecimentos.

Devemos notar que enquanto na alínea a) do n.º 4 do artigo 49.º se prevê o envio de cópias dos livros de notas, com os elementos essenciais dos actos notariais, na alínea b) obrigam-se os notários a enviar cópia dos próprios documentos de procurações irrevogáveis e dos respectivos substabelecimentos.

## **II**

### **O REGIME DOS CONTRATOS DE PROMESSAS DE AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS E DAS CESSÕES DE POSIÇÃO CONTRATUAL EM IMT**

#### **1. – OS CONTRATOS PROMESSA RELATIVOS A IMÓVEIS COMO INSTRUMENTO DE EVASÃO FISCAL**

Os contratos promessa de aquisição de imóveis não são, em si mesmos, factos geradores da obrigação de imposto, tanto no IMT como na Sisa.

Ambos os impostos tributam a despesa na aquisição de bens imóveis, e a promessa de aquisição não é susceptível de operar a transmissão do bem, nem a consumação da despesa, pelo que não se justificaria a sua sujeição a este tipo de impostos.

Na verdade, do contrato promessa não resulta qualquer tipo de relação jurídica entre cada uma das partes e qualquer imóvel, nem se constitui qualquer direito de uma pessoa sobre um bem. Resulta antes e apenas, um vínculo entre os sujeitos passivos contratantes.

Ao celebrarem o contrato promessa, as partes vinculam-se ao dever jurídico de celebrarem um segundo contrato – o contrato prometido. A isso se limita a eficácia do contrato promessa.

Na doutrina civilística, os contratos em geral formam-se pela emissão de declarações de vontade pelas partes (artigo 224.º do Código Civil). O contrato de compra e venda forma-se no momento em que o vendedor declara a sua vontade de vender ao comprador um bem determinado por certo preço, e simultaneamente o comprador declara que pretende comprar ao vendedor nas mesmas condições.

É nesse momento que o contrato se considera perfeito. No caso de o objecto do contrato ser um bem imóvel, terá de se formalizar a sua celebração em escritura pública. A escritura é o documento de suporte onde fica registado o acordo de vontades entre as partes, ou seja, o contrato. Celebrado o contrato, opera-se de imediato a transmissão do bem do património do vendedor para o do adquirente (artigo 408.º do Código Civil).

No contrato de compra e venda de imóveis o objecto do contrato é a transferência do direito de propriedade sobre o imóvel.

O objecto do contrato promessa é a celebração de um outro contrato – o contrato prometido, no que para aqui nos interessa, o contrato de compra e venda. Em resultado do contrato promessa de compra e venda, as partes ficam obrigadas a emitir as declarações negociais necessárias à celebração do contrato definitivo de compra e venda.

Com o desenvolvimento da actividade económica, os contratos promessa de compra e venda de imóveis deixaram de ser, progressivamente, meros negócios preparatórios dos contratos de compra e venda de imóveis.

Progressivamente este tipo de contratos passou a ser utilizado como instrumento de realização de investimentos, e muitas vezes de especulação imobiliária.

Em muitos contratos promessa, o promitente comprador não tem intenção de adquirir a propriedade do imóvel envolvido, como é típico dos contratos de promessa.

Cada vez mais os contratos promessa relativos a imóveis são utilizados como instrumentos de especulação imobiliária e de investimentos tendentes à realização de mais valias.

É hoje muito frequente que os promotores imobiliários lancem no mercado novos empreendimentos imobiliários, ainda antes de se iniciar a sua construção. A negociação desses empreendimentos nessa fase, com base nos projectos de construção é do interesse dos promotores, que assim realizam liquidez que lhes permite financiar a construção sem terem de recorrer ao crédito bancário.

Para os adquirentes também se trata de um bom investimento, porque adquirem os respectivos direitos sobre o imóvel em construção a um custo mais baixo, e através de pagamentos parciais, à medida do ritmo de construção do imóvel.

Nesta fase, a generalidade destes negócios são titulados por contratos de promessa de compra e venda de bens futuros.

Ora, em muitos casos, o promitente adquirente não tem intenção de vir a adquirir o direito de propriedade sobre o imóvel ou fracção envolvido no negócio.

Trata-se de um mero especulador que dispõe de meios financeiros para investir e aproveita para adquirir um direito sobre o promotor imobiliário e o imóvel. O custo por si suportado é mais baixo que aquele que pagaria no final da construção, beneficiando, simultaneamente, de um prazo dilatado de pagamento, à medida da construção da obra.

Logo que a obra esteja concluída, o especulador cede a sua posição no contrato promessa a terceiro, realizando com isso uma mais valia. Entre este adquirente e o promotor imobiliário é depois outorgada a escritura de compra e venda que transmite o direito de propriedade sobre o imóvel. Pode acontecer, também, que o adquirente da posição a venha a ceder a terceiro, e assim sucessivamente.

Este tipo de negócios especulativos tem vindo a desenvolver-se no mercado como instrumento de realização de mais valias e rentabilização de liquidez financeira do investidor

Após a crise bolsista de 1999 e anos seguintes, muitos investidores transferiram para o mercado imobiliário os seus investimentos, aplicando-os prioritariamente na realização deste tipo de negócios.

É clássico, aliás, que em períodos de crise bolsista se opere a transferência de capitais e investimentos do mercado de capitais para o mercado imobiliário, ocorrendo movimento inverso sempre que o mercado de capitais esteja em crescimento.

Em Portugal a rentabilidade deste tipo de negócios é ainda potenciada pela sua não sujeição a Sisa e pelas dificuldades de controlo, pela administração fiscal, das mais valias realizadas.

Dado que a generalidade dos contratos de promessa são documentos particulares, com mero reconhecimento notarial da assinatura das partes, a administração fiscal não possui conhecimento deles.

## **2. - A TRIBUTAÇÃO EM SISA**

O Código da Sisa tributa as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis.

Os contratos promessa de compra e venda de imóveis só têm relevância neste imposto, quando houver entrega material do imóvel ao promitente adquirente ou este já o esteja a usar.

O § 2.º do artigo 2.º alarga essa presunção de transmissão aos casos em que “*o promitente comprador ajustar a revenda do imóvel com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for outorgada a escritura de compra e venda*”.

### **3. - A TRIBUTAÇÃO EM IMT**

O Código do IMT mantém a sujeição a imposto dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis logo que verificada a tradição do imóvel para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens.

Tal como no Código da Sisa, excepcionam-se desse regime os casos em que se trate de imóveis destinados a habitação própria e permanente do promitente adquirente.

Introduziu-se, apenas uma maior precisão na formulação legislativa, dado que na previsão da alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT se especifica que estão sujeitos a este regime os contratos de promessa de compra e venda de imóveis, mas também os contratos de mera promessa de aquisição e os contratos de mera promessa de alienação.

Mantém-se também, na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMT, o regime do ajuste de revenda, agora expressamente alargado a todos os casos de cessão de posição contratual do promitente adquirente, quando não sujeitos ao regime das alíneas a) e b) das mesmas disposições legais.

O Código do IMT inova profundamente nas alíneas a) e b) e e) do n.º 3 do artigo 2.º.

Deles resulta que são tipificados dois novos factos geradores da obrigação de imposto, sendo mais claramente tipificado o regime do ajuste de revenda:

#### **3.1. – A CELEBRAÇÃO DO CONTRATO PROMESSA DE AQUISIÇÃO E DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS, SEMPRE QUE DELE, OU DE DOCUMENTO À PARTE, CONSTE UMA CLAUSULA EXPRESSA DE QUE O PROMITENTE ADQUIRENTE PODE CEDER LIVREMENTE A SUA POSIÇÃO CONTRATUAL A TERCEIRO.**

Para efeitos de IMT, produz-se uma transmissão de bens sujeita a imposto, em todos os contratos promessa de aquisição de alienação de imóveis de onde conste aquela clausula. O facto gerador produz-se logo que o contrato seja celebrado e dele conste aquela clausula, sem que haja necessidade da ocorrência de quaisquer outras circunstâncias.

Nos contratos promessa onde essa clausula não conste, não haverá sujeição imediata a imposto, como veremos a seguir, mas se tal clausula vier a ser contratualizada em documento à parte, ou acrescentada no próprio contrato, será devido imediatamente imposto.

Nos termos do artigo 424.º do Código Civil, as partes podem livremente ceder a sua posição contratual a terceiros, desde que a outra parte consinta na transmissão. Este consentimento é relevante para os efeitos da alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT e para a liquidação imediata do imposto ao cedente.

Ao estabelecer-se no contrato promessa ou em documento posterior, uma clausula de livre cedência de posição contratual a favor do promitente adquirente, o promitente alienante renuncia ao direito de consentimento consagrado no artigo 424.º do Código Civil.

Em consequência o promitente adquirente fica com uma posição reforçada de poder ceder a sua posição a terceiro independentemente da vontade da outra parte no contrato promessa.

Logo que o promitente adquirente adquira este direito de livre cedência da sua posição contratual, fica sujeito a IMT.

O sujeito passivo do imposto é o promitente comprador. Para efeitos de IMT, a celebração do contrato promessa com aquela clausula constitui uma transmissão sujeita a imposto, com as mesmas consequências tributárias do contrato de compra e venda, mas com duas especificidades.

Por um lado o sujeito passivo promitente adquirente não beneficiará de qualquer isenção nem redução de taxa na liquidação do imposto, como determina a alínea f) do artigo 4.º do CIMT. O Código só reconhece as isenções ou reduções de taxa a que o sujeito passivo possa ter direito, quando operar a transferência da propriedade, com a celebração do contrato de compra e venda.

Embora o legislador tipifique este tipo de contratos promessa como transmissões sujeitas a impostos, o regime fiscal que lhe aplica é o de uma antecipação do pagamento do imposto que será devido aquando da transmissão do direito de propriedade com a celebração da escritura de compra e venda.

Por outro lado, a liquidação do imposto na celebração deste contrato promessa, incide apenas sobre o sinal ou adiantamento de preço pago pelo promitente adquirente, nos termos da regra 18.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, de nada relevando o valor patrimonial do prédio.

Na liquidação do imposto ao promitente adquirente, a taxa aplicar-se-á, então, ao preço pago por este ao promitente alienante. Porém, a taxa aplicável a essa base tributável, não será a que corresponde a esse preço (sinal ou adiantamento de pagamento), mas a correspondente ao valor previsto no contrato para a celebração da escritura definitiva de compra e venda, ou seja, ao valor acordado do preço de transmissão da propriedade do prédio.

Assim, tratando-se de um contrato promessa de aquisição e alienação com clausula de livre cedência de posição contratual do promitente comprador, de um imóvel urbano destinado exclusivamente a habitação, o imposto incide apenas sobre o sinal ou adiantamento de pagamento efectuado pelo promitente comprador.

Mas a taxa aplicável à liquidação, não será a que corresponde a esse valor na tabela da alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT. Assim o determina a 2.ª parte da alínea f) do artigo 4.º, que exclui o benefício de qualquer isenção ou redução de taxa nesta liquidação, ***“ainda que a parte do preço paga ao promitente vendedor ou ao cedente, corresponda a qualquer dos escalões previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º”***.

A taxa aplicável na liquidação será sempre a correspondente ao valor total previsto para a transmissão do direito de propriedade. Se o imóvel objecto do contrato promessa se destinar exclusivamente a habitação, a taxa aplicável, poderá ser então, a da alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º, em conformidade com a totalidade do valor previsto no contrato, para a transmissão do direito de propriedade, ou seja, para o preço final prometido. É esse o efeito útil da parte final da alínea f) do artigo 4.º do CIMT.

Em conclusão: Neste tipo de contratos, a taxa determina-se em função do preço total do imóvel prometido no contrato, mas aplica-se ao valor do sinal ou adiantamento de pagamento efectuado pelo promitente comprador antes da celebração da escritura.

Desta forma, o valor da taxa aplicável ao sinal ou princípio de pagamento apurar-se-á simulando uma liquidação pelo valor total do preço previsto para a compra e venda do imóvel. Apurado o imposto resultante desta operação, divide-se pelo valor sobre que incidiram as taxas e apura-se a taxa média. Será essa a taxa a aplicar na liquidação, ao valor do sinal ou adiantamento de pagamento.

Na liquidação do imposto não opera qualquer isenção ou redução de taxa, com ressalva do assinalado no n.º 5 do artigo 17.º. Assim, mesmo que se trate de promessas relativas a aquisições de imóveis previstas nos artigos 6.º a 8.º, haverá liquidação de imposto, procedendo-se ao reconhecimento da isenção apenas quando for celebrado o contrato de compra e venda.

Quando for outorgada a escritura de compra e venda entre o promitente alienante e o promitente adquirente, produz-se um novo facto tributário sujeito a imposto.

Por essa transmissão efectuar-se-á nova liquidação de imposto. Nesta liquidação, reconhecer-se-ão ao sujeito passivo os direitos de isenção ou redução de taxa consagrados na Lei.

Consumada a transferência do direito de propriedade sobre o imóvel, verificamos que para um mesmo e único negócio de transmissão civilisticamente relevante, ocorreram, neste caso, duas transmissões relevantes para efeitos de IMT. Uma com a celebração do contrato promessa e outra com a outorga da escritura de compra e venda.

Em resultado do complexo negocial de que vimos tratando, no ordenamento jurídico-civil ocorreu um único acto de transmissão, mas no ordenamento tributário ocorreram duas transmissões sujeitas a IMT.

Ora, tratando-se do mesmo bem e do mesmo sujeito passivo, não faria sentido sujeitar duas vezes ao mesmo imposto o valor do sinal ou antecipação do pagamento efectuado pelo promitente adquirente.

Assim, e dado que sobre o sinal ou antecipação de pagamento já incidiu o IMT aquando da sua efectivação, na liquidação a efectuar pela outorga da escritura de compra e venda, só haverá liquidação de imposto pela diferença entre esse valor e a matéria colectável sujeita a imposto pela transmissão definitiva da propriedade. Assim o determina o n.º 3 do artigo 22.º do CIMT.

Na liquidação do imposto pela outorga da escritura de compra e venda, o valor tributável será determinado nos termos gerais, ou seja, será o valor do preço declarado de aquisição ou o valor patrimonial tributário, consoante o que for maior.

Se o valor tributável assim determinado for superior ao que serviu de base à liquidação do imposto incidente sobre o contrato promessa, haverá liquidação adicional.

Porém, se o valor tributável da transmissão definitiva for inferior, não haverá anulação parcial da liquidação inicial. Como determina a parte final do n.º 3 do artigo 22.º do CIMT, só haverá anulação parcial daquela liquidação, se ela resultar do reconhecimento de alguma isenção ou redução de taxa a que o sujeito passivo tenha direito, e que, como vimos, não foi reconhecida na primeira liquidação.

### **3.2. – A CESSÕES DE POSIÇÃO CONTRATUAL DO PROMITENTE ADQUIRENTE A TERCEIRO, QUANDO HABILITADO PARA TAL.**

Como vimos antes, o objectivo do promitente comprador não é, normalmente nestes casos, adquirir a propriedade do imóvel ou fracção autónoma objecto do contrato promessa,

mas realizar um investimento financeiro e uma mais valia.

Para tal, logo que a construção do imóvel esteja concluída, coloca-o no mercado. Quando aparecer um interessado na compra do imóvel, o investidor cede-lhe a sua posição de promitente comprador, para que este terceiro interessado celebre a escritura definitiva de compra e venda com o promitente vendedor, nas condições constantes do contrato promessa.

Através do negócio da cessão da posição contratual, o terceiro adquire todos os direitos do promitente comprador originário, continuando o contrato promessa em vigor. E embora o cessionário possa vir, normalmente, a adquirir ao promitente vendedor a propriedade do imóvel, pode também ceder livremente a sua posição contratual a um outro eventual interessado, e assim sucessivamente.

As cedências de posição contratual do promitente adquirente a terceiro, nos casos em que exista clausula de livre cedência da posição daquele, são sujeitas a imposto, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT. São também sujeitas a imposto as cedências sucessivas posteriores.

Por cada um destes negócios de cessão de posição contratual, ocorre uma transmissão sujeita a IMT.

Os casos previstos na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, são aqueles em que o promitente adquirente já foi sujeito a IMT aquando da outorga do contrato promessa nos termos da alínea a) da mesma disposição legal.

Significa isto que as cessões de posição contratual previstas na alínea b) são apenas aquelas que não necessitam do consentimento do promitente alienante, por ter sido clausulado no contrato promessa ou posteriormente, que o promitente podia ceder livremente o seu direito.

O sujeito passivo da obrigação de imposto gerada pela cessão da posição contratual é o cessionário, nos termos da alínea f) do artigo 4.º do CIMT.

O valor tributável sujeito a imposto é o correspondente à parte do preço paga pelo cessionário ao cedente, como determina a regra 18.<sup>a</sup> do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT.

Também aqui o valor tributável não é o correspondente ao valor patrimonial tributário do imóvel, mas apenas o preço pago pelo cessionário ao cedente.

Também aqui o cessionário não tem direito a qualquer isenção ou redução de taxa. Porém a taxa a aplicar será a que corresponder ao valor total do preço previsto para a transmissão do imóvel acordado no contrato (n.º 5 do artigo 17.º).

Tendo o cessionário efectuado o pagamento do imposto pela celebração do contrato de cessão, ficará de novo sujeito a imposto se vier a outorgar, como adquirente, a escritura de compra e venda.

Porém, nessa data só pagará o imposto que incidir sobre a diferença de valor entre o preço final ou o valor patrimonial e aquele que havia pago quando adquiriu a posição contratual de promitente adquirente, como determina o n.º 3 do artigo 22.º.

Nessa data beneficiará das isenções ou redução de taxa a que tiver direito, procedendo-se a anulação parcial ou total do imposto pago anteriormente, se for caso disso.

Mas esta anulação parcial do imposto liquidado, será apenas a que eventualmente resultar da eficácia das isenções ou reduções de taxa a que eventualmente tenha direito. Também aqui não haverá anulação parcial da liquidação inicial por mero efeito da variação da base tributável. Desta forma, se o preço constante da escritura de compra e venda e o valor patrimonial forem inferiores ao preço que o ora adquirente pagou pela cessão da posição contratual, não resultará daí qualquer restituição de imposto.

O regime de liquidação de imposto ao cessionário é exactamente igual ao que analisámos antes relativamente ao primitivo promitente adquirente.

Mas há uma importante especificidade a ter em conta na liquidação do imposto ao adquirente aquando da outorga da escritura de compra e venda.

Como vimos, na liquidação a efectuar por essa transmissão, o adquirente só pagará imposto adicional, pela diferença positiva entre o valor tributável dessa transmissão (o valor declarado ou o valor patrimonial, consoante o que for maior) e o valor por que lhe foi liquidado imposto pela cessão da posição contratual no contrato promessa de aquisição e alienação.

Vimos também, que na liquidação pela transmissão definitiva tinha direito à anulação parcial da primeira liquidação, se essa anulação resultar do reconhecimento do direito a isenção ou a redução de taxa.

Ora, é importante ter em conta, que beneficiará deste regime não apenas o sujeito passivo que na data da escritura for titular da posição contratual de promitente adquirente. Pode acontecer que a transmissão definitiva se venha a dar a favor de um sujeito passivo que anteriormente já foi titular da posição contratual de promitente adquirente. Nesse caso, na liquidação definitiva do IMT, também este beneficiará do regime do n.º 2 do artigo 22.º do CIMT.

### **3.3. – AS RESTANTES CESSÕES DE POSIÇÃO CONTRATUAL DO PROMITENTE ADQUIRENTE**

Sempre que do contrato promessa de compra e venda, ou de outro instrumento, não conste clausula que habilite o promitente comprador a ceder a sua posição contratual, já vimos que este não está sujeito a IMT por mero efeito do contrato promessa.

Nada impede, porém, que o promitente adquirente ceda a sua posição contratual a terceiro, sendo certo que necessita, para tal, do consentimento do promitente alienante, nos termos do artigo 424.º do Código Civil. Esse consentimento pode ser tácito, quando promitente adquirente ceda a sua posição contratual ou quando o promitente vendedor celebrar a escritura de compra e venda com o cessionário da posição contratual do promitente adquirente.<sup>1</sup>

Logo que o promitente adquirente ceda a sua posição contratual, ocorre um facto gerador da obrigação de imposto, de que é sujeito passivo o cedente (primitivo promitente adquirente). Com a cessão da sua posição contratual, considera o legislador que se dá a transmissão do imóvel do promitente alienante para o promitente adquirente.

Pode, porém, este sujeito passivo ficar excluído da incidência do imposto, se no prazo de 30 dias após a cessão da sua posição contratual ou do ajuste de revenda, declarar e provar à administração fiscal que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava no contrato promessa como sinal ou princípio de pagamento, nos termos da parte final da alínea h) do artigo 4.º do CIMT.

Essa declaração deverá ser suportada por elementos de prova documental idóneos ou com autorização do sujeito passivo para que a administração fiscal possa aceder à sua informação bancária.

---

<sup>1</sup> Porém, se antes da cessão da posição contratual, o promitente adquirente obtiver do promitente alienante uma clausula de livre cedência da sua posição contratual, nessa data ocorrerá o facto gerador previsto na alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, passando a cessão a ser tributada nos termos da alínea b).

Também não haverá sujeição a imposto por esta transmissão ficcionada, nos casos em que o promitente adquirente celebrou o contrato promessa com vista a adquirir o imóvel não para si, mas para uma sociedade em fase de constituição na data da celebração do contrato promessa, que posteriormente venha a adquirir o imóvel, desde que o promitente adquirente seja titular do seu capital social, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do CIMT.

Do mesmo modo, nos contratos promessa para pessoa a nomear, a nomeação do terceiro adquirente não implicará nova transmissão se forem cumpridos os pressupostos do artigo 25.º e da alínea b) do artigo 4.º do CIMT.

Quando for celebrada a escritura de transmissão do promitente alienante para o terceiro, ocorre uma nova transmissão sujeita a imposto.

O legislador considera que os promitentes adquirentes de imóveis, de cujo contrato promessa não conste a cláusula de livre cessão da sua posição contratual, não são especuladores ou investidores.

Considera o legislador que se trata de contratantes que celebram os contratos promessa com a vontade genuína de adquirir o imóvel em questão e que, se tiverem de ceder a sua oposição contratual, isso se deve a circunstâncias excepcionais ou não previstas.

Daí que lhe seja concedida a faculdade de demonstrar que a contrapartida por si recebida no contrato de cessão de posição contratual se limitou a recuperar o sinal que havia pago ao promitente alienante.

O legislador trata esta situação como se de uma anulação do contrato promessa se tratasse, recebendo o promitente adquirente, por esse facto, a prestação pecuniária (o sinal ou princípio de pagamento) que tinha efectuado ao promitente alienante. A essa relação contratual assim cessada, sucede uma outra, entre o promitente alienante e o cessionário (terceiro).

Assim, enquanto que na cessão da posição contratual prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, estamos perante um negócio tendente a rentabilizar um investimento e a produzir uma mais valia ao cedente da posição contratual, na alínea e) estaremos perante uma situação correspondente à mera cessação de uma relação contratual que deixou de ter interesse para uma das partes, sucedendo-lhe outra, sem que daí resulte qualquer intenção de geração de um lucro ou mais valia pelo cedente.

Nesse caso o promitente adquirente originário ficará excluído da incidência de IMT, cabendo-lhe, porém, o ónus de demonstrar à administração fiscal essas circunstâncias.

Cabe acrescentar, finalmente, que esta exclusão da sujeição aproveita apenas ao promitente adquirente originário e não a qualquer dos cessionários subsequentes.

Caso o promitente adquirente tenha recebido, pelo negócio jurídico da cessão da sua posição contratual, um montante superior ao sinal ou antecipação de pagamento que havia efectuado ao promitente alienante, ou não consiga provar o contrário, haverá liquidação do imposto, sem que o sujeito passivo possa beneficiar de qualquer isenção ou redução de taxa.

O valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral do IMT, incidindo o imposto sobre o valor patrimonial tributário do prédio ou sobre o valor declarado.

### **3.3.1. – LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO**

O imposto a pagar pelo promitente adquirente que cedeu a sua posição contratual a terceiro, deve ser entregue nos cofres do Estado, no prazo de 30 dias após a celebração do

contrato de cessão da posição contratual a terceiro, nos termos da alínea a) do n.º 9 do artigo 36.º do CIMT.

Porém, dado que o sujeito passivo, pode ficar excluído da sujeição, se demonstrar que recebeu do terceiro apenas a reposição do sinal, e caso o tenha declarado à administração fiscal, o prazo de pagamento do imposto será nos 30 dias seguintes à decisão da administração fiscal que não reconheceu o direito à exclusão (alínea b) do n.º 9 do artigo 36.º do CIMT).

O valor tributável que servirá de base à liquidação do imposto neste caso, será o valor patrimonial tributário do imóvel ou o valor declarado, consoante o que for mais elevado, seguindo-se a regra geral.

Nesta liquidação, o sujeito passivo não terá direito a qualquer isenção, nos termos da alínea h) do artigo 4.º do CIMT, aplicando-se-lhe as taxas gerais do imposto.

Não haverá, nas presentes liquidações, à aplicação de mecanismos correspondentes ao n.º 5 do artigo 17.º e ao n.º 3 do artigo 22.º do CIMT.

### **3.3.2. - CONTROLO**

Também nestes casos o legislador do projecto de Código criou mecanismos de controlo destinados a garantir a efectividade da previsão legal destes novos factos sujeitos a imposto.

Esse controlo será efectuado, fundamentalmente, e em primeira linha, a partir dos notários, tal como enunciámos a propósito das procurações irrevogáveis.

Os notários são obrigados a controlar o pagamento efectivo do IMT relativamente a todos os actos ou negócios jurídicos em que intervierem, incluindo os actos de reconhecimento de assinaturas.

Em todos os actos ou contratos sujeitos a IMT em que o imposto não tenha sido efectivamente pago, não podem os notários lavrar escrituras ou outros instrumentos notariais, nem reconhecer assinaturas, como determina o n.º 1 do artigo 49.º do CIMT.

Caso os actos ou contratos estejam isentos de IMT, e essa isenção dependa de reconhecimento da administração, deverão os notários exigir cópia do documento comprovativo da isenção.

As obrigações enunciadas aplicam-se, também, às restantes entidades intervenientes em actos ou contratos sujeitos a IMT.

Por outro lado, os notários e outras entidades intervenientes em actos ou contratos sujeitos a IMT deverão enviar mensalmente às Direcções de Finanças, extracto dos respectivos livros de notas contendo os elementos essenciais ao controlo do cumprimento das obrigações fiscais pela administração fiscal.

Os notários são, ainda, obrigados a enviar às Direcções de Finanças, cópia dos contratos promessa de aquisição e alienação de bens imóveis, bem como dos respectivos contratos de cessão de posição contratual, referentes ao mês anterior.

*RESSALVA: O presente texto foi elaborado com base no projecto de Código do IMT, disponível até 29 de Junho de 2003, pelo que é susceptível de vir a ser alterado em função da versão final que for aprovada e publicada em forma de Decreto Lei.*