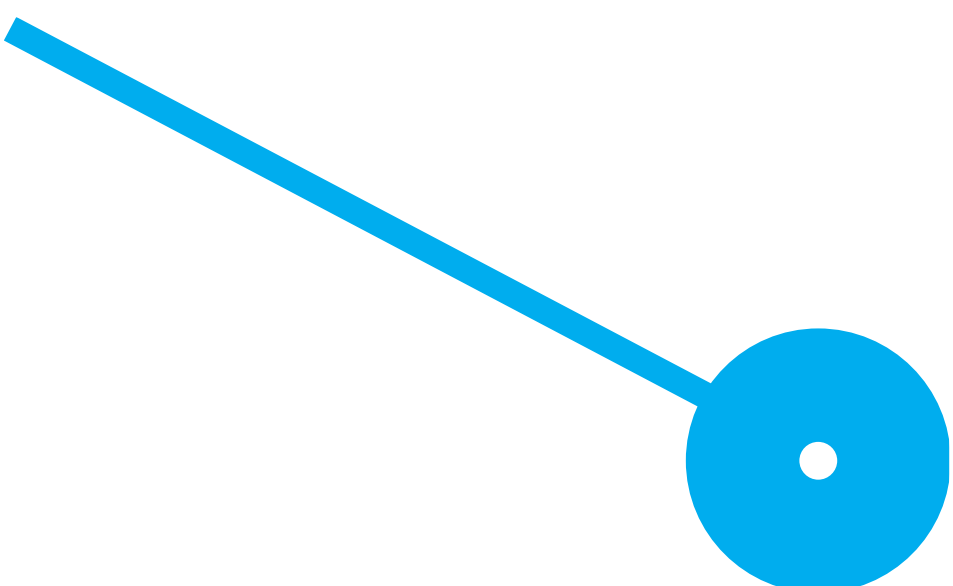




O Tratamento Fiscal dos Contratos- Promessa de Aquisição de Imóveis e Cessões de Posição Contratual

Ana Sofia Magalhães Oliveira

06/2023





O Tratamento Fiscal dos Contratos–Promessa de Aquisição de Imóveis e Cessões de Posição Contratual

Ana Sofia Magalhães Oliveira
8180061

Orientador(es)

Doutora Patrícia Anjos Azevedo
Doutor Sérgio Miguel Tenreiro Tomás

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Solicitadoria pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto.

06/2023

Declaração de Integridade

Eu, Ana Sofia Magalhães Oliveira, estudante nº 8180061, do Mestrado de Solicitadoria da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico do Porto, declaro que não fiz plágio nem auto-plágio, pelo que o trabalho intitulado "O tratamento fiscal dos contratos-promessa de aquisição de imóveis e cessões de posição contratual" é original e da minha autoria, não tendo sido usado previamente para qualquer outro fim. Mais declaro que todas as fontes usadas estão citadas, no texto e na bibliografia final, segundo as regras de referência adotadas na instituição.

Agradecimentos:

Aos Meus Pais,
Com Afeto Imensurável e Consideração Eterna

À Doutora Patrícia Anjos Azevedo e Doutor Sérgio Tomás,
Com Admiração e Respeito

Resumo

Constantemente presente no quotidiano dos cidadãos, o Direito vem desempenhar um compromisso imprescindível no contexto da sociedade atual.

O presente Projeto Avançado visa abordar a temática relativa à tributação para efeitos de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, dos contratos-promessa de aquisição de imóveis. Aprofundar-se-á ainda a questão relativa à cessão da posição contratual e os meios de afetação da mesma no momento da liquidação do imposto anteriormente mencionado.

Para efeitos civis, é-nos possível definir a transmissão como um facto jurídico que opera a transferência real do direito de propriedade dos bens do património de uma para outra pessoa. Quando esta tem por objeto bens imóveis, terá de ser titulada por documento público. Verificámos ainda que, a menção a este conceito surge inicialmente prevista no Código de Seabra. Pelo que, analisar-se-á, de modo breve, a evolução histórica desta conceção.

No que concerne à cessão da posição contratual esta classificar-se-á como um contrato através do qual um dos contraentes transmite a terceiro a sua posição neste contrato. Não obstante, iremos verificar a necessidade de o outro contraente prestar o seu consentimento a esta transmissão.

Por conseguinte, será relevante clarificar qual a sujeição ou não sujeição destes atos ao Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, anteriormente denominado por SISA, na medida em que, não assegurado o seu pagamento ou a sua correta liquidação, acarretar-se-á diversas consequências.

Iremos ainda verificar que para efeitos do referido imposto, considera-se existir transmissão fiscal, mesmo antes da transmissão civil, relativamente às promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente.

Será ainda abordada a afetação que a cessão da posição contratual acarretará sobre o modo de aplicação do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, expondo-se os respetivos benefícios fiscais.

O corrente Projeto Avançado terá em consideração o Orçamento de Estado de 2022, que alterou, pela primeira vez desde 2011, o regime jurídico do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Palavras-Chave

Contrato-Promessa; Tradição; Tributação; Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis; Cessão da Posição Contratual;

Abstract

Constantly present in the daily lives of citizens, Law plays an essential role in the context of today's society.

This Advanced Project aims to address the issue of the taxation of promissory contracts for the purposes of Municipal Tax on the Transfer of Real Estate. It will also deepen the issue related to the assignment of the contractual position and the means of its allocation at the time of the settlement of the tax.

For civil purposes, it is possible for us to define conveyance as a legal fact that runs the actual transfer of the right of ownership of property of the estate of one person to another. When the object of the transfer is immovable property, the transfer must be made by means of a public document. We have verified that the mention to this concept is initially foreseen in the Seabra Code. Therefore, we will briefly analyse the historical evolution of this concept.

Regarding the assignment of the contractual position, this will be classified as a contract whereby one of the parties transfers its position on the contract to a third party. Nevertheless, we will verify the need for the other party to consent to this transfer.

Therefore, it will be relevant to clarify which acts are or are not subject to the Municipal Tax on the Transfer of Real Estate, previously known as SISA, as the failure to ensure its payment or its correct assessment will have several consequences.

We will also verify that for the purposes of the aforementioned tax, a tax transfer is deemed to exist, even before the civil transfer, in relation to promises of acquisition and sale, as soon as tradition is verified for the promissory purchaser, or when the purchaser is enjoying the goods, except in the case of acquisition of a dwelling for the purchaser's own and permanent residence.

We will also address the effect that the assignment of the contractual position will have on the manner of application of the Municipal Tax on the Transfer of Real Estate, explaining the respective tax benefits.

The current Advanced Project will take into consideration the State Budget of 2022, which changed, for the first time since 2011, the legal regime of the Municipal Tax on the Transfer of Real Estate.

Key Words

Promissory Contract; Traditio; Taxation; Municipal Property Transfer Tax; Assignment of Contractual Position.

Índice

1- Considerações Introdutórias.....	13
2 – Do Contrato-Promessa.....	15
2.1 – História Legislativa.....	15
2.2 – Do Regime Jurídico em Geral.....	20
2.2.1 – Noção.....	20
2.2.2 – A Função Preparatória.....	26
2.2.3 – Da Eficácia Real.....	27
2.2.4 – Cessão da Posição Contratual.....	30
2.3 – Do Sinal.....	33
2.3.1 – A Presunção de Existência do Sinal.....	35
2.3.2 – Da Tradição da Coisa.....	39
2.3.3 – Artigo 442.º CC.....	41
2.3.4 – A Mora ou Atraso no Cumprimento.....	43
3 – Da Tributação do Contrato-Promessa em Sede de IMT.....	48
3.1 – Caracterização do IMT.....	48
3.2 – Objeto da Tributação.....	52
3.3 – Sujeitos Passivos.....	58
3.4 – Do Cálculo da Tributação.....	59
3.4.1 – Tributação dos Contratos-Promessa de Aquisição de Imóveis Sem Cláusula de Livre Cedência.....	61
3.4.2 – Tributação do Contrato-Promessa de Aquisição de Imóveis Com Cláusula de Livre Cedência.....	65
3.5 – Liquidação do Imposto.....	71

3.6 – Cobrança.....	77
3.7 Dos Benefícios Fiscais.....	79
3.8 Os Imóveis Multifrações.....	86
4 – Considerações Finais.....	89
Bibliografia.....	91
Legislação e Doutrina Administrativa.....	93
Jurisprudência.....	94
Webgrafia.....	97

Siglas E Abreviaturas:

A

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

Al. – Alínea

Als. – Alíneas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

C

CC – Código Civil

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CM – Câmara Municipal

CP – Contrato-Promessa

CPCV – Contrato-Promessa de Compra e Venda

CRP – Constituição da República Portuguesa

CRPredial – Código do Registo Predial

CS – Código de Seabra

D

DL – Decreto-Lei

E

Ed. – Edição

I

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

L

LGT – Lei Geral Tributária

N

Nº – Número

Nºs – Números

P

P. – Página

PP. – Páginas

V

VPT – Valor Patrimonial Tributário

S

ss. – Seguintes

1- Considerações Introdutórias

Para a satisfação das necessidades coletivas, tanto o Estado como demais entes públicos necessitam de grandes quantidades de bens e recursos humanos¹.

Assim, o direito financeiro público, é um ramo de direito definido como um complexo de normas jurídicas que disciplinam a obtenção e distribuição do dinheiro necessário ao funcionamento dos entes públicos, que se subdivide em três setores diversos, a saber: o direito das despesas, o direito das receitas e o direito de administração.

É na segunda situação que iremos encontrar o direito tributário, ou seja, relativo a receitas coativas do Estado e demais entes públicos, onde se irá destacar o Direito Fiscal relativo aos impostos.

Deste modo, consideramos o direito fiscal, como um ramo de direito público que contém as regras jurídicas, e no qual se prevê o modo como serão determinados e cobrados os montantes dos impostos. Contempla assim, um conjunto de princípios e normas jurídicas que regulam os vários impostos sobre o rendimento, o património e o consumo.

O direito fiscal tem como principais finalidades o zelar pela legalidade tributária e pela interpretação adequada das normas fiscais, bem como a sua correta aplicação. Aplicando-se a todos os cidadãos, independentemente da sua vontade, pelo que, podemos atribuir-lhe um carácter geral e imperativo.

O presente trabalho versa sobre a tributação do património. Notadamente, a aplicação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis nos contratos-promessa de compra e venda.

“O contrato-promessa é de grande frequência, porque serve múltiplos interesses e exigências práticas dos operadores económicos.”²

¹ Nabais, J. (2019). *Direito Fiscal*. (11.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 27

² Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 17

Dessarte, será relevante iniciar, notadamente, pelo estudo da evolução legislativa desta figura jurídica que adquiriu o seu preceito no Código de Seabra, em particular no seu artigo 1548.^o.

Definido no atual artigo 410.^o, n.^o 1, do Código Civil (CC), atualmente em vigor, este traduz-se numa prestação de facto positivo correspondente à exposição de declaração de uma vontade negocial remetida à celebração de outro contrato, apelidando-se este por contrato prometido.

Sendo este um contrato, em princípio, meramente de eficácia obrigacional, a lei possibilitará às partes a atribuição de eficácia real ou “*erga omnes*”, exclusivamente àqueles cujo objeto verse sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo.

“Na *praxis* contratual surge muitas vezes o que se chama de sinal, isto é, uma coisa, normalmente uma quantia pecuniária, que um dos contraentes entrega ao outro, no momento da celebração do contrato ou em momento posterior”.³

Mencionado no Código de Seabra, de 1867, mormente no seu artigo 1548.^o, este considerava-se de carácter confirmatório e penal, atribuindo-se ao mesmo um valor correspondente a uma cláusula penal.

Assim, a quantia entregue pelo promitente-comprador, permite, em parte, a demonstração da sua vontade negocial na formação do contrato-prometido, bem como um princípio de pagamento do preço acordado entre as partes.

³ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa* (15.^a Ed.). Coimbra, Almedina, p. 83

2 – Do Contrato-Promessa

2.1 – História Legislativa

O Código Civil de 1867 notou-se como sendo o primeiro em Portugal. Entrando em vigor no decorrer do reinado de Dom Luís I de Portugal, em 1868, designou-se por Código de Seabra, em virtude de o mesmo ter sido desenvolvido por António Luís de Seabra e Sousa.⁴

Destarte, empregava o CS somente um preceito concernente à promessa sinalagmática, ou seja, aquela que unifica dois contraentes. Por conseguinte, empregava no seu artigo 1548.º a sua menção ao contrato-promessa, notadamente:

“A simples promessa recíproca de compra e venda, sendo acompanhada de determinação de preço e especificação da coisa, constitui uma mera convenção de facto, que será regulada nos termos gerais dos contratos; com a diferença, porém, de que, se houver sinal passado, a perda dele ou a sua restituição em dobro valerá como compensação de perdas e danos”.

Perante tal entendimento surgiram adversidades e incertezas relativamente à aplicação do seu regime.

Defronte a tais questões, surge o Decreto n.º 19126, de 16 de dezembro de 1930, por intermédio deste, visava o legislador solucionar, alterar e interpretar vários artigos existentes no CS. Particularmente a questão relativa ao artigo 1548.º, CS.

Procedendo a uma breve análise das alterações que o mencionado Decreto acatou, verificámos, em primeira instância, o acréscimo da seguinte menção ao artigo:

“Considerando-se como tal qualquer quantia recebida pelo promitente-vendedor”⁵

Acresce-se ainda que, além do acréscimo da menção acima citada, foi ainda aditado um parágrafo único ao artigo 1548.º, CS, no qual se consigna:

⁴ Costa, M. & Paniza, K. (2019) *150 anos de vigência do Código Civil de Seabra em Goa, Damão e Diu celebrados no Colégio da Trindade*. Universidade de Coimbra. <https://noticias.uc.pt/artigos/150-anos-de-vigencia-do-codigo-civil-de-seabra-em-go-a-damao-e-diu-celebrados-no-colegio-da-trindade/>

⁵ Decreto n.º 19126 de 16 de dezembro de 1930. (1930). Diário do Governo n.º 292, Série I de 16-12-1930. <https://www.fd.unl.pt/ane-xos/investigacao/7508.pdf>

“Tratando-se de bens imobiliários, o contrato deve ser reduzido a escrito, e, sendo feito sem outorga da mulher do promitente-vendedor, este responde por perdas e danos para com o promitente-comprador”.⁶

De acordo com a nota oficiosa prestada pelo Ministério da Justiça, relativa ao Decreto n.º 19126, a introdução das aludidas alterações visa a resolução da questão relativa ao sinal, mormente no que concerne aos valores monetários entregues a esse título. Questão que se resolve em sentido afirmativo.

No que concerne ao especificado em parágrafo único, importa salientar que, a não outorga do contrato por parte da mulher do promitente-vendedor, não implicaria a nulidade do contrato em causa.

Enfatizando a questão que se prende à forma atribuída ao contrato-promessa, e recorrendo-se ao Assento n.º 9/1963 do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de novembro de 1963⁷, salienta-se a suficiência de somente documento escrito, assinado meramente pelo promitente-vendedor, no qual o mesmo declare ter recebido demarcada importância como sinal, bem como a designação do promitente-comprador, discriminação da coisa e do preço praticado.

Em notas finais, importa esclarecer que, não obstante o CS se ocupar somente da promessa sinalagmática de compra e venda, era admissível pela doutrina, em aplicação da liberdade contratual, a aplicação do contrato-promessa a outros contratos, nomeadamente contratos de arrendamento, comodato, mútuo, etc. Neste sentido, João Calvão da Silva admite a viabilidade de aplicabilidade do regime do contrato-promessa a diversos contratos, não se restringindo somente ao contrato-promessa de compra e venda.⁸

Verificando-se a utilização frequente do presente contrato, desempenhando um papel autónomo de melhor importância, conduziram a que, o legislador viesse posteriormente a proceder a uma regulação de carácter geral, nomeadamente no Código Civil de 1966.

Sucedeu-se que, o Código Civil de 1966 reserva a esta figura os artigos 410.º a 413.º, 441.º, 442.º e 830.º.

⁶Decreto n.º 19126 de 16 de dezembro de 1930. (1930). Diário do Governo n.º 292, Série I de 16-12-1930. <https://www.fd.unl.pt/ane-xos/investigacao/7508.pdf>

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 059377, de 15-11-1963, com Relator Lopes Cardoso. <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/88bf85c94188b645802568fc00397631?OpenDocument&Highlight=0.059377%20>

⁸ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa* (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 13

No novo regime, há que se sublinhar, primeiramente, “a regulamentação do contrato-promessa em geral, atinente a qualquer contrato prometido – ou mesmo negócio jurídico unilateral, como a confirmação de negócio anulável – e não apenas à compra e venda”⁹ – Artigo 411.º Código Civil de 1966¹⁰.

Em segunda instância será relevante mencionar o preceituado no artigo 413.º, Código Civil de 1966:

“À promessa de alienação de bens imóveis, ou de móveis sujeitos a registo, quando conste de escritura pública, podem as partes atribuir eficácia real; mas, neste caso, a promessa só produz efeitos em relação a terceiros depois de registada”.

Com a presente redação possibilita-se assim, aos promitentes, a eventualidade de atribuírem eficácia real à promessa.

Por fim, ressalva-se ainda o disposto no artigo 830.º, Código Civil de 1966¹¹, no qual se possibilita a execução específica do contrato-promessa, mediante sentença proferida pelo juiz que irá substituir a vontade do faltoso.

A presente redação manteve-se intacta até ao ano de 1980, ano em que o Decreto-Lei n.º 236/80 de 18 de julho, veio introduzir novas alteração ao regime em vigência.

Sucedo que, face à conjuntura económica e financeira e consequente desvalorização da moeda, visou-se a proteção do promitente-comprador face ao risco derivado da inflação, que conduzia ao frequente incumprimento por parte do promitente-vendedor, a quem compensava o pagamento do sinal em sobro para posterior alienação do bem por preço superior, bem como, contra os inconvenientes resultantes da aquisição de construções sem licença camarária.

Aditou-se assim, o n.º 3 ao artigo 410.º: “No caso de promessa relativa à celebração de contrato de compra e venda de prédio urbano, ou de sua fração autónoma, já construído, em construção, ou a construir, o documento referido no número anterior deve conter o reconhecimento

⁹ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 13

¹⁰ Artigo 411.º, Código Civil de 1966 – “Se o contrato-promessa vincular apenas uma das partes e não se fixar o prazo dentro do qual o vínculo é eficaz, pode o tribunal, a requerimento do promitente, fixar à outra parte um prazo para o exercício do direito, findo o qual este caducará.”

¹¹ Artigo 830.º, n.º 1, Código Civil de 1966 – “Se alguém se tiver obrigado a celebrar certo contrato e não cumprir a promessa, pode a outra parte, na falta de convenção em contrário, obter sentença que produza os efeitos da declaração negocial do faltoso, sempre que a isso se não oponha a natureza da obrigação assumida.”

presencial das assinaturas dos outorgantes e a certificação, pelo notário, da existência da respetiva licença de construção”.

Face às questões suscitadas pela reforma de 1980, o legislador revê o estabelecido no mencionado diploma através do Decreto-Lei 379/86 de 11 de novembro de 1986.

“Os DL 236/80 de 18-7 e 379/86 de 11-11 têm sido criticados na doutrina por conferirem ao promitente-comprador direito de retenção.”¹² Introduzido pelo Decreto-lei n.º 236/80, manteve-se aquando da alteração legislativa proporcionada pelo DL 379/86 inserindo-se em local apropriado. Consequentemente acrescentou o mesmo a al. f) ao n.º 1 do artigo 755.º, fazendo menção: “O beneficiário da promessa de transmissão ou constituição de direito real que obteve a tradição da coisa a que se refere o contrato prometido, sobre essa coisa, pelo crédito resultante do não cumprimento imputável à outra parte, nos termos do artigo 442.º.”¹³

“Segundo Antunes Varela (...), «o direito de retenção deixou declaradamente de ser, com o Código Civil de 1966, um puro meio de coerção (ou uma simples causa de preferência especial indireta, para usar a terminologia expressiva de Paulo Cunha) e passou abertamente a revestir a natureza jurídica de um perfeito direito real de garantia, dotado até de eficácia excepcional, mercê das especiais raízes em que mergulha a sua origem».”¹⁴

Menciona o ponto 2 do preâmbulo do DL n.º 379/86 de 11 de novembro a admissão do afastamento da execução específica mediante acordo expresso das partes ou mediante a constituição de sinal ou de pena convencionada para o incumprimento. Nestes termos, faz o presente DL a adição dos n.ºs 4 e 5 ao artigo 830.º.

Foi o artigo 410.º que sofreu mais alterações, notadamente no seu n.º 3. Na redação disponibilizada pelo DL 236/80 de 18 de julho, faz-se menção no n.º 3 do presente artigo: “celebração de contrato de compra e venda de prédio, ou de sua fracção autónoma, já construído, em construção ou a construção”¹⁵. Admitiu o legislador no ponto 5 do preâmbulo do DL 379/86 de 11 de novembro que se relevaram indispensáveis certas clarificações, nestes termos, abrangia agora

¹² Acórdão Tribunal Constitucional n.º 22/04, Processo n.º 224/03, disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/ju-rel/cst_print_busca.php?buscajur=37%2066%2065%20&nid=1017

¹³ Artigo 775.º, n.º 1, al. f) do Decreto-lei n.º 379/86 de 11 de novembro

¹⁴ Acórdão Tribunal Constitucional n.º 22/04, Processo n.º 224/03, disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/ju-rel/cst_print_busca.php?buscajur=37%2066%2065%20&nid=1017

¹⁵ Artigo 410.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 236/80 de 18 de julho

“quaisquer contratos típicos ou atípicos, dirigidos à transmissão ou constituição onerosa de direitos reais”¹⁶.

Consequentemente, adquiriu o n.º 3 do artigo 410.º através do DL 379/86 a seguinte redação: “No caso de promessa relativa à celebração de contrato oneroso de transmissão ou constituição de direito real sobre edifício, ou fracção autónoma dele, já construído, em construção ou a construir”.

Além da referida alteração passou ainda a constar do n.º 3 do artigo 410.º do DL n.º 379/86 a menção de “reconhecimento presencial da assinatura do promitente ou promitentes”, ao invés de “reconhecimento das assinaturas dos outorgantes”¹⁷. Nestes termos, ficaria somente uma das partes obrigada à efetiva celebração do contrato definitivo, sendo meramente necessária a sua assinatura, possibilitando-se ao beneficiário a sua manifestação de vontade mediante quaisquer outros meios.

Por fim, um dos maiores aperfeiçoamentos decorrentes da alteração legislativa proporcionada pelo DL n.º 379/86, prende-se com a clarificação do valor da coisa objeto do contrato-promessa previsto no artigo 442.º.

No DL n.º 236/80 mencionava a 2.ª parte do n.º 2 do artigo 442.º: “se o não cumprimento do contrato for devido a este último, tem aquele o direito a exigir o dobro do que houver prestado ou, tendo havido tradição da coisa, o valor que esta tiver ao tempo do incumprimento” (sublinhado nosso). Como resultado, procedeu-se ao esclarecimento do conceito do valor da coisa à data do incumprimento, nestes termos e mediante a alteração prevista pelo DL n.º 379/86, atribuiu-se a seguinte redação à 2.ª parte do n.º 2 do artigo 442.º: “se o não cumprimento do contrato for devido a este último, tem aquele a faculdade de exigir o dobro do que prestou, ou, se houver tradição da coisa a que se refere o contrato prometido, o seu valor, ou o do direito a transmitir ou a constituir sobre ela, determinado objetivamente, à data do não cumprimento da promessa, com dedução do preço convencionado, devendo ainda ser-lhe restituído o sinal e a parte do preço que tenha pago.” (sublinhado nosso).

¹⁶ Ponto 5 do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 379/86 de 11 de novembro

¹⁷ Artigo 410.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 236/80 de 18 de julho

2.2 – Do Regime Jurídico em Geral

2.2.1 – Noção

A figura jurídica do contrato-promessa, é efetivamente uma das figuras contratuais mais notórias no tráfico jurídico contemporâneo. Citando-se como a “convenção pela qual alguém se obriga a celebrar certo contrato”¹⁸, caracteriza-se singularmente pela determinação da obrigação de contratar.

Dessarte, deriva assim a conceção que, a prestação devida pelo contrato-promessa, se concretiza numa prestação de facto positivo consistente na emissão de determinada declaração de vontade negocial destinada à efetivação de um novo contrato, o contrato-prometido.

Deparar-nos-emos, desde logo, com a existência de dois sujeitos na relação jurídica. Em primeiro, o devedor da obrigação, denominado *promitente*, e o credor da obrigação, designado por *promissário*. Questão a dissertar posteriormente, à promessa poderá se atribuir a conotação de unilateral (e, por isso, apenas uma das partes envolvidas se obriga), ou bilateral (quando ambos os contraentes da obrigação jurídica se obrigam à celebração do contrato). Neste sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, relativo ao processo n.º 844/2005-7, de 15 de março de 2005, no qual se faz menção: “o contrato promessa pode ser bilateral ou unilateral: é bilateral quando ambos os contraentes se obrigam à celebração do contrato prometido; é unilateral quando apenas um deles se obriga.”¹⁹

Vários são os motivos que podem conduzir à celebração de um contrato-promessa, diferindo o momento contratual para a futuridade, nomeadamente a exigência de escritura pública ou, o objeto sobre o qual incide o contrato não se encontrar apto a utilização. Isto posto, possibilita-se às partes assegurar um direito, para que, em ocasião adequada se proceda à concretização do contrato definitivo.

Destarte, o contrato, “enquanto acordo, comporta, no mínimo duas declarações emitidas por pessoas diferentes”²⁰. Nestes termos, é possível às partes, face ao princípio da liberdade contratual,

¹⁸ Artigo 410.º, n.º 1, 1ª Parte, Código Civil

¹⁹ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 844/2005-7, de 15-03-2005, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/a354b20c0452ec8b802571a8003e2b44?OpenDocument>

²⁰ Almeida, C. (2017). *Contratos I*. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 93

atualmente previsto pelo artigo 405.º, CC, estabelecer o conteúdo do contrato, e as suas respetivas cláusulas dentro dos limites da lei.

O contrato-promessa pode assumir uma modalidade unilateral (não sinalagmático) ou bilateral (sinalagmático). Considerar-se-á como unilateral quando, no momento da sua celebração, somente uma das partes envolvidas se vincule à celebração do mesmo. À *contrário*, conceitua-se como bilateral o contrato em que “gera obrigações para ambas as partes, obrigações ligadas entre si por um nexo de causalidade ou correspectividade”²¹.

No que concerne ao conceito de sinalagmático, debrucemo-nos sobre o preceituado no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, relativamente ao processo n.º 903/08.4TVLSB.L1-8 de 01 de março de 2012, o qual faz menção: “a configuração dos contratos sinalagmáticos assenta na ideia de interdependência entre as obrigações que deles reciprocamente emergem para ambas as partes, impondo a justiça comutativa que o devedor de cada uma dessas obrigações só possa ser compelido a executá-la se o devedor da outra também cumprir”²². Conclui-se nestes termos que os contratos sinalagmáticos compreendem uma relação de interdependência junto das obrigações principais geradas pelos contraentes.

Perante um contrato-promessa bilateral, no qual ambas as partes se vinculam na sua formação, haverá a sua configuração sinalagmática, na medida em que, as obrigações geradas pelas partes se encontram estabelecidas mediante um nexo de causalidade onde, a entrega do bem objeto do contrato depende da entrega do preço acordado.

Exemplificando: nos contratos-promessa de compra e venda de imóveis, o promitente-vendedor poderá assumir a obrigação de vender um determinado imóvel por montante estipulado, mas o comprador não se vincular à obrigação de comprar, estando, por isso, livre de o efetuar ou não. Deparámo-nos assim com um contrato-promessa unilateral.

“O contrato-promessa unilateral pode ser remunerado, o que sucede sempre que a outra parte assumia a obrigação de pagar ao promitente determinada quantia como contrapartida pelo facto de se manter durante certo tempo vinculado à celebração de um contrato”²³. Isto posto, de acordo com o previsto pelo artigo 411.º, CC, a lei considera elementar a fixação de prazo certo à

²¹ Monteiro, A. & Mota, P. (2012). *Teoria Geral do Direito Civil* (4.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 388

²² Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 903/08.4TVLSB.L1-8 de 01 de março de 2012, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/c9cc133c41c4e320802579b9005a192d?OpenDocument>

²³ Leitão, L. (2016). *Direito das Obrigações*. (13.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 195

celebração do contrato-prometido. Não havendo prazo convencionado, pode o tribunal a pedido do promitente, proceder à fixação do mesmo, findo o qual, o direito caducará.

No âmbito do regime jurídico aplicável ao contrato-promessa, manifesta-se meritório de destaque a forma à qual o mesmo se encontra sujeito. Nas palavras de CARLOS FERREIRA ALMEIDA, “a formação dos contratos abrange também, em sentido amplo, a sua forma, porque a forma é sempre requisito de existência e pode ser requisito de validade”.²⁴

Contempla-se assim a forma legal, em outros termos, a forma mínima exigida legalmente como requisito de validade. – Artigo 36.º, CC e Artigo 221.º, CC.

Previsto pelo artigo 410.º e ss., CC, o contrato-promessa, salvo exceção, rege-se pela liberdade de forma – Artigo 410.º, n.º 1, CC. Consagra-se, deste modo, o princípio da equiparação ou da correspondência.

Ao abrigo do disposto pelo n.º 2, do artigo 410.º, CC, sempre que o objeto contratual seja um contrato para o qual seja legalmente exigido documento particular ou autêntico, a sua validade fica dependente de documento assinado pelas partes que a este se vinculam. Conquanto de, na versão originária apenas se fazia menção a “documento assinado pelos promitentes”, no entanto, o entendimento jurisprudencial e doutrinal, em sede de contrato-promessa unilateral, já se situava somente na necessidade de assinatura da parte que se obrigava, dispensando, por isso, o outro contraente. Através do DL n.º 379/86, reabilitou-se o n.º 2 do presente artigo para: “documento assinado pela parte que se vincula ou por ambas, consoante o contrato-promessa seja unilateral ou bilateral”, redação esta que se mantém, e conseqüentemente, legalmente exigida.

Por conseguinte, para que seja possível identificar a forma aplicável devemos procurar a forma exigida para o contrato definitivo. Visando-se a celebração de um contrato definitivo de compra e venda, e de acordo com o preceituado pelo artigo 875.º, CC, “o contrato de compra e venda de bens imóveis só é válido se for celebrado por escritura pública ou por documento particular autenticado”.

Nada obstante, acresce ainda o n.º 3 do artigo 410.º, CC: “No caso de promessa respeitante à celebração de contrato oneroso de transmissão ou constituição de direito real sobre edifício (...) o documento referido no número anterior deve conter o reconhecimento presencial das assinaturas”.

²⁴ Almeida, C. (2017). *Contratos I*. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 103

Aditado ao DL n.º 236/80 de 18 de julho²⁵, através do DL 379/86²⁶, foram várias as alterações empreendidas. Mormente, a substituição da menção de “prédio urbano” por “edifício”, viabilizando, desse jeito, a abrangência a edifícios projetados ou em fase de construção, e não somente o sentido técnico-jurídico intransigente de “prédio urbano” previsto pelo artigo 304.º, n.º 2, Parte Final, CC. Integra-se, ainda, a menção de “assinatura do promitente ou promitentes” em comutação de “assinatura dos outorgantes”, isto porque, a sua versão originária se encontrava em congruência com a menção efetuada somente a “promessa relativa à celebração de contrato-promessa”. Ora, de facto, o documento que titularia o mesmo iria necessitar de reconhecimento presencial de assinaturas por conta de ser um contrato bilateral.

Em seguimento, os “outorgantes”, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, em caso de unilateralidade da promessa, confrontar-se-iam somente com a necessidade de assinatura do promitente que se obriga, impossibilitando, por isso, o reconhecimento presencial de assinatura do promitente que não assina, nem a tal é obrigado.

Ora, concluímos que, o contrato-promessa de compra e venda de imóvel, é um contrato formal na medida em que abrange uma forma solene/escrita, isto é, através de documento autêntico ou particular – Artigo 363.º, CC²⁷ – com assinaturas reconhecidas presencialmente. Por conseguinte, “quando o negócio é formal, as partes não o podem realizar por tudo e qualquer comportamento declarativo”²⁸.

Nos termos do previsto pelo artigo 220.º, CC: “A declaração negocial que careça da forma legalmente prescrita é nula, quando outra não seja a sanção especialmente prevista na lei”. Configura-se assim como um ato inválido, na medida em que, “a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal”²⁹.

Por conseguinte, “um (dito) contrato nulo não pode sequer ser qualificado como contrato, é um ato, semelhante a contrato, que é nulo por não observar os requisitos de validade do contrato”³⁰

²⁵ Decreto-Lei n.º 236/80, de 18 de julho do Ministério da Justiça. (1980) Diário da República n.º 164/1980, Série I de 18-07-1980. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/236-1980-472484>

²⁶ Decreto-Lei n.º 379/86, de 11 de novembro do Ministério da Justiça. (1986) Diário da República n.º 260/1986, Série I de 11-11-1986. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/379-1986-220772>

²⁷ Conceito de Documento Autêntico e Documento Particular.

²⁸ Monteiro, A. & Pinto, P. (2012). *Teoria Geral do Direito Civil*. (4.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 392

²⁹ Artigo 286.º, Código Civil

³⁰ Almeida, C. (2018). *Contratos V*. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 14

Consequentemente, levanta-se a questão relativa a contratos-promessa bilaterais somente assinados por uma das partes. Carecem estes de validade?

De modo consentâneo, doutrina e jurisprudência, assentem na nulidade do contrato-promessa por inobservância da forma legal – Artigo 220.º, CC. No entanto, no que concerne a uma nulidade total ou parcial, são duas as soluções apontadas.

Parte substancial da doutrina aplica o instrumento da redução de negócio jurídico, previsto pelo artigo 292.º, CC, o qual afirma que “a nulidade ou anulação não determina a invalidade de todo o negócio, salvo quando se demonstre que este não teria sido concluído sem a parte viciada”. Aspira-se assim, o aproveitamento do negócio jurídico, após ser eliminada a parte que se vise inválida, ou viciada. Prevê-se uma existência autónoma do segmento que se vise proveitoso.

A aplicação deste instituto prevê a necessidade de satisfação de três requisitos: 1 – Prevê-se uma nulidade somente parcial; 2 – Não haja relação de interdependência entre a parte válida e a nula, que impossibilite o alcance da finalidade a que os outorgantes se propuseram; 3 – Não se opor à vontade dos contraentes.³¹

Neste caso, restringir-se-á somente a um contrato-promessa unilateral. Cabendo assim ao interessado na invalidade total do mesmo que demonstre, através do ónus de alegação e prova, que o mesmo não seria celebrado se não fosse bilateral. Isto porque, o *onus probandi*, nos termos do artigo 350.º, n.º 1, CC, se inverte, conduzindo a que, a obrigação de produção de prova se efetue pela parte que visa a nulidade.

Por conseguinte, importa mencionar que, a natureza sinalagmática do contrato-promessa de compra e venda, não deve de todo afastar a possibilidade de redução exarada pelo artigo 292.º, CC. O “documento assinado só pelo promitente-vendedor facilita a este a prova de que não teria concluído o contrato sem a parte viciada, mas não o dispensa da respetiva alegação”³².

O segundo instituto defendido, será o da conversão, previsto pelo artigo 293.º, CC³³, assim considera-se nulo todo o contrato-promessa ao qual não seja aposta assinatura de um dos contraentes. Reairá sobre o interessado na manutenção do contrato o ónus de prova de que,

³¹ Vaz, A. (1945). A Conversão e a Redução dos Negócios Jurídicos. *Revista da Ordem dos Advogados*, 5(1 e 2), 147 e 148

³² Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, pp. 47 e 48

³³ Artigo 293.º, CC – “O negócio nulo ou anulado pode converter-se num negócio de tipo ou conteúdo diferente, do qual contenha os requisitos essenciais de substância e de forma, quando o fim prosseguido pelas partes permita supor que elas o teriam querido, se tivessem previsto a invalidade.”

ambas as partes, demonstravam vontade no aproveitamento do contrato ainda que convertido em unilateral.

Para que se verifique, tal como a redução, a conversão encontra-se sujeita ao preenchimento de determinados requisitos, nomeadamente:

1 – O ato celebrado entre os contraentes seja nulo; 2 – Se verifique que o ato nulo alcance os elementos necessários à validade do segundo ato; 3 – Desconhecimento da nulidade por parte dos contraentes.

No sentido da tese da redução, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, relativo ao Processo n.º 8937/2006-2, relator Isabel Canadas, defende que, o contrato-promessa bilateral assinado por somente um dos contraentes, “pode valer, por efeito do instituto da redução, como promessa unilateral”³⁴.

Em sentido contrário, e defendendo o instituto da conversão, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, relativo ao Processo n.º 03A3583, relator Azevedo Ramos³⁵, mencionando que “os pressupostos da conversão assentam na constatação de um negócio jurídico ferido de vícios que ponham em causa a sua eficácia e que, no caso, é a nulidade formal, por falta de assinatura da promitente vendedora”.

Atentando a unidade do sistema jurídico que, atualmente demonstra, por parte do legislador, uma maior preocupação em tutelar os interesses inerentes do consumidor, será nos propenso tender à aplicação do instituto da redução. Esta posição é igualmente adotada por João Calvão da Silva: “No nosso entendimento, a questão deve ser resolvida em sede do artigo 292.º, vendo o caso como de nulidade parcial, por ser a solução que corresponde melhor à realidade e ao direito português”.³⁶

Isto posto, o princípio em que se alicerçam, quer a conversão, quer a redução, é o da vontade hipotética dos contraentes. Verifica-se que, a diferença entre os dois regimes expostos, assenta, portanto, no ónus da prova da corrigibilidade.

³⁴ Acórdão do Tribunal de Lisboa, Processo n.º 8937/2006-2, de 06-12-2007, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/79248/>

³⁵ Acórdão Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 03ª3583, de 08-05-2003, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/07d52c592b3beaf880256e24002dcfff?OpenDocument>

³⁶ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 44

Portanto, “quando está em causa transformar o negócio jurídico «num menos», aplica-se o regime da redução, e o negócio salva-se por princípio, ou seja, sempre que não se de-monstre que as partes não o teriam celebrado nessa versão «menor».”³⁷

Quando se visa a transformação de determinado negócio jurídico, em algo distinto, recorrer-se-á por isso, ao regime da conversão. Nesta instância, presumivelmente, o negócio não se salvará, isto caso, as partes envolvidas não demonstrem que essa teria, de facto, correspondido à sua vontade.

Conclui-se nesta matéria que, podendo o contrato-promessa assumir uma modalidade bilateral ou unilateral, e que, para a sua validade satisfaz somente a assinatura do contraente que se obriga, não será de excluir a possibilidade de o contrato celebrado como bilateral, valer como promessa unilateral, na medida em que a insubordinação de forma atinge unicamente o outro contraente.

O contrato-promessa surge como um meio de pré-estabelecer determinadas condições a se verificar aquando da celebração do contrato-prometido. Assim, será possível às partes proceder à determinação do preço praticado – Artigo 883.º, CC, bem como estipularem o tempo e o lugar do respetivo pagamento – Artigo 885.º, CC, e a correspondente tradição da coisa.

2.2.2 – A Função Preparatória

“O contrato-promessa é de grande frequência, porque serve múltiplos interesses e exigências práticas dos operadores económicos.”³⁸

Como anteriormente mencionado, o contrato-promessa permite às partes envolvidas fixar o conteúdo de contrato futuro, obrigando-se por este meio a celebrá-lo, sem procederem à sua conclusão imediata.

³⁷ Redução e Conversão do Negócio Jurídico – Diário da República Eletrónico. <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/reducao-conversao-negocio-juridico>

³⁸ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 17

Sendo vários os motivos que podem conduzir ao adiamento da celebração do contrato definitivo, nomeadamente, a necessidade de obtenção de documentos para a efetuação de escritura pública, prática esta que requer tempo.

Conquanto, a função preparatória deste contrato adquire-se no momento anterior à celebração do contrato definitivo, permitindo às partes a obtenção de segurança jurídica e a garantia de formação do negócio prometido. Estabelecem-se, desde logo, componentes como o valor, a tradição e a possibilidade de execução específica do mesmo.

Assim, e face à *praxis* negocial, a cisão da fase preparatória e da fase definitiva, encontra na alienação de imóveis o plano favorecido à sua utilização.

2.2.3 – Da Eficácia Real

No momento da negociação de um contrato, uma das vertentes primordiais à atenção das partes, prende-se com as garantias que as resguardem face a potenciais quebras contratuais da parte contrária.

Por conseguinte, “o critério que dele presidir à escolha entre as várias opções será sempre associado aos respetivos efeitos jurídicos”.³⁹

Destarte, o registo provisório de aquisição e o contrato-promessa com eficácia real são dois institutos jurídicos que possibilitam a proteção dos outorgantes em situação de incumprimento.

Em breves menções, abordaremos o instituto do Registo Provisório de Aquisição, previsto pelo artigo 47.º, CRPredial. Com base no preceituado pelo n.º 1 do mencionado artigo, o mesmo poderá ser consumado por meio de “declaração do proprietário ou titular do direito”⁴⁰, ou, nos termos do previsto pelo n.º 4, poderá se empreender “com base em contrato-promessa de alienação”⁴¹.

³⁹ Cunha, V. & Pinto, J. (2008). O Registo Provisório de Aquisição e o Contrato Promessa de Compra e Venda de Bens Imóveis Com Eficácia Real. *Uría Menéndez Proença de Carvalho*. [O registo provisório de aquisição e o contrato promessa de compra e venda de bens imóveis com eficácia real | Uría Menéndez \(uria.com\)](http://www.uria.com)

⁴⁰ Artigo 47.º, n.º 1, Código do Registo Predial

⁴¹ Artigo 47.º, n.º 4, Código do Registo Predial

“Em face do exposto, não temos dúvidas em afirmar que o registo provisório em análise se traduz numa *reserva de propriedade própria casual*, ou seja, uma reserva de prioridade para uma inscrição *de um negócio jurídico futuro concreto*.”⁴²

O contrato-promessa com registo provisório proporcionará, ao promitente-comprador, anular eventual venda exercida pelo promitente-vendedor a terceiro, vindo *posteriormente* postular a execução específica do contrato-promessa celebrado. Nada obstante, o mesmo apenas poderá recorrer-se ao seu registo provisório de aquisição no período pelo qual este seja válido, regra geral, pelo prazo de 6 meses⁴³. Após ultrapassado o mesmo, e não se verificando eventual conversão do registo em definitivo ou respetiva renovação, o seu direito caducará⁴⁴.

Recorrendo-se ao instituto em estudo, importa enfatizar que, quaisquer ónus registados em data posterior ao registo provisório de aquisição, serão oponíveis ao promitente-comprador. Isto porque, no momento da aquisição, os seus efeitos retroagem-se à data do pedido de registo provisório.

Todavia, o promitente-comprador não ficará vulnerável, sob a condição de que, no contrato-promessa de compra e venda, se preveja a obrigação de venda de imóvel livre de ónus e encargos, caso em que será da responsabilidade do promitente-vendedor a regularização do prédio em vista.

Consuma-se, portanto, como uma figura jurídica que permite ao beneficiário usufruir de uma prioridade registral, não sendo, por isso, um direito real.

Em segunda instância, abordaremos a questão do contrato-promessa com eficácia real.

“Em princípio, o contrato-promessa goza apenas de eficácia obrigacional, *inter partes*, de acordo com o princípio da relatividade dos contratos”⁴⁵, este previsto pelo artigo 406.º, n.º 2, CC, o qual menciona: “Em relação a terceiros, o contrato só produz efeitos nos casos e termos especialmente previstos na lei”.

Contudo, a lei proporciona às partes a atribuição de eficácia real ao contrato-promessa. “À promessa de transmissão ou constituição de direitos reais sobre bens imóveis, ou móveis sujeitos

⁴² Jardim, M. (2018). *Estudos de Direitos Reais e Registo Predial* (1.ª Ed.). Coimbra, Gestlegal, p. 471

⁴³ Artigo 11.º, n.º 3, Código do Registo Predial – “É de seis meses o prazo de vigência do registo provisório, salvo disposição em contrário”.

⁴⁴ Artigo 11.º, n.º 2, Código do Registo Predial – “Os registos provisórios caducam se não forem convertidos em definitivos ou renovados dentro do prazo da respetiva vigência”.

⁴⁵ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 17

a registo, podem as partes atribuir eficácia real, mediante declaração expressa e inscrição no registo” – Artigo 413.º, n.º 1, CC. Consequentemente, tornar-se-á oponível a terceiros, e por isso, *erga omnes*.

Perante tal menção, verificámos que, mediante o preenchimento de determinados requisitos, o contrato-promessa gera efeitos em relação a terceiros. Sendo os requisitos necessários: I) Ocorrer a transmissão ou constituição de direitos reais; II) Verse sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo; III) Declaração expressa; IV) A forma; V) Sujeição a registo.

Em mesmo sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, relativo ao Processo n.º 134/08-3, de Relator Sílvio Sousa⁴⁶, faz menção aos três pilares conducentes à produção de efeitos *erga omnes* (forma, declaração expressa e registo). Acrescenta o douto acórdão que, se tais requisitos não se verificarem cumulativamente, o contrato-promessa terá eficácia meramente obrigacional.

Como menciona a parte final do artigo 413.º, n.º 1, CC, a declaração *necessita* de ser expressa. Para tal, recorremo-nos do artigo 217.º, n.º 1, CC, que classifica como expressa a declaração “feita por palavras, escrito ou qualquer outro meio direto de manifestação da vontade” – Artigo 217.º, n.º 1, 1.ª Parte.

No que concerne à forma imposta, como anteriormente mencionado, deve o contrato-promessa seguir a forma legalmente exigida para o contrato-prometido. Considerando-se o CPCV de bem imóvel, este rege-se-á pelo previsto no artigo 875.º, CC – escritura pública ou documento particular autenticado.

Em última instância, deve-se proceder à “inscrição no registo”⁴⁷. Exigência esta decorrente do artigo 2.º, n.º 1, al. f), CRPredial, respeitante às “promessas de alienação”. Através da inscrição em Registo Predial, e análoga publicidade, atribui-se eficácia perante terceiros. Nestes termos, eventual aquisição por terceiro será ineficaz perante o beneficiário que, poderá recorrer ao instituto da execução específica.

Nas palavras de João Calvão da Silva “A fim de «pôr ordem» onde parece reinar alguma confusão, importa reter que o pressuposto da chamada execução específica do contrato-promessa é a mora e não o incumprimento definitivo”⁴⁸. Considerar-se-á como a realização coativa da

⁴⁶ Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 134/08-3, de 17-04-2008, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/55696/>

⁴⁷ Artigo 413.º, n.º 1, Parte Final, Código Civil

⁴⁸ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 139

prestação em falta, regulada pelos artigos 827.º, e ss. CC. Obter-se-á sentença com valor semelhante ao da declaração negocial do promitente-faltoso – Artigo 830.º, n.º 1, CC.

Destarte, a atribuição da eficácia real permite uma maior proteção do promitente-comprador, na medida em que, permite ao mesmo valer-se do seu direito potestativo perante terceiro e em qualquer circunstância. Nomeadamente, prevalecerá sobre posteriores aquisições ou sobre ónus e encargos que ao imóvel possa corresponder, tudo como se o contrato-prometido já se tivesse sucedido.

Ao contrário do registo provisório de aquisição, a eficácia real, permite ao promitente-comprador, em caso de venda a terceiro, exigir diretamente do promitente-vendedor o cumprimento da promessa de aquisição, recorrendo, se necessário, à execução específica e conjuntamente à restituição do imóvel através de interposição de ação constitutiva. Para tal, a eficácia real não estará sujeita a qualquer prazo de caducidade, e conseqüentemente, serão inoponíveis ao promitente-comprador eventuais ónus ou encargos sobre o imóvel.

Exemplificando, “A” promete vender a “B” determinado imóvel no prazo de 30 dias por valor acordado entre as partes. Entretanto, “A”, no decorrer do prazo, procede à venda desse mesmo bem a “C”. Através de CPCV com eficácia real, possibilita-se a “B” exigir a restituição do mesmo. Isto porque, o direito resultante do contrato-promessa celebrado entre “A” e “B”, se caracteriza como um verdadeiro direito real de aquisição.

Ao contrário do registo provisório de aquisição, a eficácia real, permite ao seu beneficiário exercer o seu direito sobre o *bem*, independentemente de quem se encontre na posse do mesmo.

2.2.4 – Cessão da Posição Contratual

Os direitos e obrigações decorrentes de contratos-promessa (bilaterais ou unilaterais), entre promitentes ou entre promissário e promitente, serão, na generalidade, transmissíveis por negócio entre vivos, ou por morte.

Por conseguinte, excetuam-se “os direitos e obrigações resultantes do contrato-promessa”⁴⁹, que sejam exclusivamente pessoais. Denota-se que, quando constituídos *intuitu personae*, ou seja, levando em consideração as particularidades e qualidades pessoais da parte, a sua transmissão não será exequível.

Amplamente empregue no comércio jurídico português, “a transmissão por acto entre vivos dos direitos e obrigações decorrentes de contrato-promessa está sujeita às regras gerais (Artigo 412.º, n.º 2)”⁵⁰, inclusive a cessão da posição contratual, prevista pelos artigos 424.º e ss., CC.

Por intermédio do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, no que tange ao processo n.º 1003/09.5TTBRG.P1, com Relator Machado da Silva, define-se esta figura como “o negócio mediante o qual um dos outorgantes num contrato bilateral ou sinalagmático transmite a terceiro, com o consentimento do outro contraente, os direitos e obrigações que lhe advieram desse contrato”.

E ainda, Carlos Ferreira De Almeida, na sua obra “Contratos IV”, expõe a cessão da posição contratual como “conjunto de contratos pelos quais se transmite uma posição contratual”.⁵¹

De acordo com o previsto pelo artigo 425.º, CC: “A forma da transmissão, a capacidade de dispor e de receber, a falta de vícios da vontade e as relações entre as partes definem-se em função do tipo de negócio que serve de base à cessão”. Neste enquadramento, escrutinaremos a questão tendo por base a compra e venda.

Sendo possível a sua efetivação por causas variáveis, terá por base o regime jurídico correspondente ao negócio em questão. Em virtude do objeto em estudo, considerar-se-á como *vendendi causa*.⁵²

Identificámos, por conseguinte, o surgimento de três partes integrantes: o cedido (parte originária, que se mantém), o cedente (aquele que cede a sua posição contratual) e o cessionário (aquele que adquire a posição contratual cedida). Pressupondo a subsistência de dois contratos – o contrato-base – primeiramente celebrado, e onde se constituem o complexo de direitos e

⁴⁹ Artigo 412.º, n.º 1, Código Civil

⁵⁰ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 21

⁵¹ Almeida, C. (2018). *Contratos IV*. (2.ª Ed.). Coimbra: Almedina, p. 52

⁵² Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 21

obrigações contratuais sujeitas à cessão; e o contrato-instrumento – através do qual se empreende a transmissão da posição contratual do cedido.

Isto posto, a cessão da posição contratual configura-se como uma modificação subjetiva do contrato, notadamente, através da modificação dos sujeitos integrantes da relação jurídica, por parte não originária. Este, irá assumir os direitos e obrigações decorrentes do contrato cedido.

A transferência da posição contratual dos sujeitos da relação, opera, quanto ao cedente através da dissolução subjetiva do vínculo, e na qualidade de cessionário por intermédio da aquisição proveniente da transmissão, estabelecendo-se uma vinculação entre este e o cedente.

Neste sentido, o Tribunal da Relação de Évora, relativamente ao Processo n.º 818/08.6TBEVR.E1, de 31 de março de 2011, com Relator Bernardo Domingos, menciona: “Trata-se duma modificação subjetiva operada num dos pólos da relação contratual básica que não prejudica a identidade da relação. Na verdade, a relação contratual que tinha como um dos titulares o cedente é a mesma de que passa a ser sujeito, após o novo negócio, o cessionário.”⁵³

“Cedida a posição contratual, o cedente desliga-se do contrato-base, que passa a vigorar e a produzir efeitos apenas entre o cedido e o cessionário, nas mesmas condições em que vigorava entre o cedido e o cedente à data da cessão (a cessão da posição contratual produz efeitos *ex nunc*)”.⁵⁴

Nestes termos, e sem que se altere o objeto contratado ou o conteúdo das prestações obrigadas, tomará o cessionário a posição contratual anteriormente apoderada do cedente.

A possibilidade da cessão da posição contratual obriga ao consentimento do outro contraente. Menciona o artigo 424.º, n.º 1, Parte Final, CC, que, para ocorrer a transmissão será necessário o consentimento do outro contraente, antes ou depois da celebração do contrato.

Acrescenta o n.º 2 do artigo 424.º, CC que, nas situações em que o consentimento seja anterior, será imperativo proceder-se ao reconhecimento ou notificação da parte contrária.

“Justifica-se, pois, que o novo promitente (cessionário) seja protegido contra a precipitação e ligeireza do mesmo modo que o é o primitivo ou originário promitente (ora cedente). O que só se

⁵³ Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 818/08.6TBEVR.E1, de 31-03-2011, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/54475/>

⁵⁴ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 1003/09.5TTBRG.P1, de 31-05-2010, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/15109/>

consegue se a cessão revestir a forma exigida para o contrato-promessa cedido”.⁵⁵ Nestes termos, verificando-se que nos encontramos perante um contrato-promessa de compra e venda de imóvel, deverá revestir a forma de escritura pública ou documento particular autenticado. Isto porque, nos termos do artigo 435.º, CC, a forma deve obedecer ao tipo de negócio que lhe serve por base.

2.3 – Do Sinal

Principiando-nos por um breve enquadramento legal, carecemos de nos retroagir ao Código de Seabra – Ano de 1867 – concretamente ao disposto pelo artigo 1548.º, CS, atendendo-nos à figura jurídica do “sinal”. Não se pronunciando quanto à sua presunção, consigna o supramencionado artigo:

“A simples promessa recíproca de compra e venda, sendo acompanhada de determinação de preço e de especificação de cousa, constitui uma mera convenção de prestação de facto, que será regulada nos termos gerais dos contratos; com a diferença, porém, de que, se houver sinal passado, a perda delle ou a sua restituição em dobro valerá como compensação de perdas e danos.”⁵⁶ (sublinhado nosso).

Isto posto, prevendo-se na letra da lei, a sua utilização relativa às promessas de compra e venda, a sua alçada visava, de igual modo, a sua aplicação aos contratos definitivos.

Por conseguinte, atribuía-se um traço asseverativo e penal à figura do sinal, demonstrando a sua viabilidade enquanto princípio de pagamento dos contratos-promessa de compra e venda.

Face à assumida magnitude do mesmo, o Código Civil de 1966 atribuiu maior destaque ao instituto do sinal, instituindo-se alterações ao ordenamento jurídico.

Na redação atribuída ao artigo 410.º, distinguia-se o que seria tomado como antecipação de cumprimento do que seria havido como sinal. Por conseguinte, a simples transferência de parte da

⁵⁵ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 23

⁵⁶ Artigo 1548.º, Código de Seabra

prestação aquando da celebração de contrato, apenas se caracterizaria como sinal se, à data, as partes lhe atribuíssem esse desígnio.

Isto posto, em falta de convenção em contrário, a prestação operava somente como princípio de cumprimento.

Nestes termos, mencionava o artigo 442.º, n.º 2 e 3, que, salvo previsão em contrário, a fixação de sinal, não proporcionava o recurso a outros meios de indemnização, à exceção da perda do sinal ou da sua restituição em dobro.

A presunção prevista pelo artigo 441.º, deve consequentemente ser articulada com o previsto pelo artigo 830.º, n.º 2, relativo à execução específica do contrato.

Mencionava o n.º 2: “Entende-se haver convenção em contrário, se existir sinal ou tiver sido fixada uma pena para o caso de não cumprimento da promessa.”

Ora, se inicialmente toda a quantia entregue ao abrigo do previsto pelo artigo 441.º, teria o carácter de sinal, em segunda instância, a correspondente execução específica do contrato celebrado ficaria afastada nos termos do artigo 830.º, n.º 2. No entanto, poderiam as partes não renunciar a este direito de execução.

Verifica-se, por parte do legislador, a atribuição do direito de arrependimento às partes. Assim, mesmo existindo sinal, poderiam as partes fixar a aplicação de sanção na situação de incumprimento.

“O Código Civil de 1966 foi considerado pela doutrina maioritária um código predominantemente estável, próprio para épocas de estabilidade social e económica, contudo era criticado por ser insuficiente para responder a situações oscilantes e gravosas dessa mesma situação financeira e social.”⁵⁷

O DL n.º 236/80 de 18 de julho procede a determinadas alterações neste instituto.

No que concerne às alterações apresentadas relativamente ao artigo 442.º, mencionava o mesmo: “se o não cumprimento do contrato for devido a este último, tem aquele o direito de exigir o

⁵⁷ Nunes, B. (2011). *Sinal no Contrato-Promessa* [Tese de Mestrado, Instituto Superior Bissaya Barreto]. <https://co-mum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29056/1/Sinal%20no%20Contrato-Promessa.pdf>

dobro do que houver prestado ou, tendo havido tradição da coisa, o valor que esta tiver ao tempo do incumprimento". (sublinhado nosso)

Atribui-se a possibilidade de o contraente fiel, na ocorrência de tradição do bem, exigir o valor correspondente à data do incumprimento.

Além do mencionado, outra alteração significativa trazida pelo presente DL, prende-se com a subtração do pressuposto pelo n.º 2 do artigo 830.º, relativo à execução específica do contrato. Deste modo, possibilitava-se o recurso a este instituto sempre que necessário, mesmo nas situações de existência de sinal.

Conclui-se que, o instituto da execução específica do contrato e a correspondente possibilidade de indemnização, conquistam um papel imprescindível à aplicação prática do sinal relativamente aos contratos-promessa de compra e venda.

2.3.1 – A Presunção de Existência do Sinal

Como é de entendimento, o sinal, enquanto figura jurídica do ordenamento português, não encontra no contrato-promessa a sua aplicação exclusiva. Todavia, não nos é possível, através da lei de domínio contratual, identificar uma presunção legal desta figura.

Recorrendo-nos do artigo 440.º, CC. Estipula o mencionado artigo que, a entrega de coisa que condiga, no seu todo ou em parte, com a prestação coadunada, será havida como antecipação do cumprimento. Possibilitando-se às partes a sua estipulação com carácter de sinal.

Visando-se o estudo particular do contrato-promessa de compra e venda, impõe-se uma menção ao previsto pelo artigo 441.º, CC, caso concreto do objeto de análise.

Expõe o aludido artigo que, quando nos deparemos com contrato-promessa de compra e venda, presumir-se-á que "tem carácter de sinal toda a quantia entregue pelo promitente-comprador ao promitente-vendedor, ainda que a título de antecipação ou princípio de pagamento do preço".⁵⁸

⁵⁸ Artigo 441.º, Código Civil

Não obstante tais menções, o que podemos entender por sinal?

Não existirá um conceito absoluto, porém, encontrámos doutrinamente apropinquações à sua conceção.

João Calvão Da Silva, delinea como “uma coisa, normalmente uma quantia pecuniária, que um dos contraentes entrega ao outro, no momento da celebração do contrato ou em momento posterior (...) pelo promitente-comprador ao promitente-vendedor, ainda que a título de antecipação ou princípio de pagamento do preço”.⁵⁹

Por seu turno, Galvão Telles, retrata como “modo de determinação antecipada da indemnização devida pelo incumprimento do contrato”.⁶⁰

Finalizemos com Antunes Varela, que vislumbra pelo seguinte modo: “coisa (dinheiro ou outra coisa fungível ou não fungível) que um dos contraentes entrega ao outro, no momento da celebração do contrato ou em momento posterior, como prova da seriedade do seu propósito comercial e garantia do seu cumprimento, ou como antecipação da indemnização devida ao outro contraente, na hipótese de o autor do sinal se arrepender do negócio e voltar atrás, podendo a coisa entregue coincidir”.⁶¹

Apesar dos diversos entendimentos no que concerne ao conceito de sinal, parece-nos que, no que respeita à sua natureza, há harmonização doutrinal.

Dessarte, este poderá adquirir um carácter confirmatório, penitencial ou penal.⁶²

Averiguemos o seu aspeto confirmatório. Este traduz-se na pretensão dos outorgantes do contrato em atestarem o respetivo negócio jurídico, demonstrando o seu interesse no cumprimento das obrigações geradas através do vínculo contratual estabelecido entre as partes. Em situações de incerteza, deve o seu carácter ser tomado como confirmatório, isto porque, no momento da efetivação do contrato em causa, os intervenientes elaboram-no de modo irrevogável – como decorre do previsto pelo artigo 406.º, n.º 1, CC.

⁵⁹ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 83

⁶⁰ Telles, G. (2010). *Direito das Obrigações*. (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 128

⁶¹ Varela, A. (1973). *Das Obrigações em Geral*. Vol. I. (2.ª Ed.) Coimbra, Almedina, pp. 311-312

⁶² Acórdão Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 03B4295, de 06-05-2004, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/-/034A5D07B64F988980256EA9004CE9C1>

Em segunda instância importa explorar o seu carácter penitencial/penal. Como anteriormente referenciado, a entrega do sinal poderá corresponder de modo antecipado a uma eventual indemnização. Isto, caso se verifique o incumprimento do negócio celebrado.

Doutrinalmente considera-se ainda como confirmatório-penal, posto que, atua como meio de cumprimento da obrigação.

Reportando-se ao modo através do qual se garante o cumprimento das geradas obrigações, gera-se uma noção de legitimidade para a constituição e disposição do objeto contratual. Por conseguinte, releva-se a distinção entre contrato-promessa bilateral ou unilateral. Na medida em que, na primeira conjuntura, qualquer um dos intervenientes contratuais será legítimo à constituição de sinal, ao passo que, verificando-se que o contrato constituído tem natureza unilateral, somente terá legitimidade o interveniente que se haja vinculado contratualmente.

Imputa-se ainda, elaborar breve referenciação no que respeita aos seus efeitos. Aquando da constituição de sinal, entende-se que, o efeito eminente será a transmissão da propriedade do objeto contratual. *In verbis*, o sinal, poderá adquirir um carácter real *quoad constitutionem* – implica as declarações de vontade dos intervenientes, procedendo-se ainda à entrega da coisa, neste sentido,” flui por outras palavras do tipo legal da compra e venda, impressivamente, que se trata de um contrato consensual *quoad constitutionem*, isto é, quanto ao aperfeiçoamento do vínculo, que se atinge, por consequência, mediante o acordo de vontade das partes⁶³ – ou um carácter *quoad effectum* – constitui, modifica ou extingue direitos reais, neste sentido, a compra e venda “trata-se ainda de um contrato real «quoad effectum», na medida em que determina a produção imediata do efeito real de transmissão do direito de propriedade e, ainda, de contrato obrigacional, segundo o mesmo critério, na perspectiva dos efeitos obrigacionais da entrega da coisa e do pagamento do preço que dele derivam⁶⁴.

Atualmente previsto no CC através do artigo 441.º, presume-se assim como sinal “toda a quantia entregue pelo promitente-comprador ao promitente-vendedor”.

⁶³ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 03B1568, de 18-09-2003, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/140886/>

⁶⁴ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 28819/15.OYIPRT.L1-1, de 12-07-2018, disponível em: <http://www.dgsi.pt/Jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/e2061fd5d7dec5808025832e003a5b32?OpenDocument>

No que respeita à sua presunção, e como mencionamos anteriormente, esta já se reportava ao artigo 1548.º, do anterior Código de Seabra que procedia à sua aplicação aos contratos de compra e venda e possibilitava aos outorgantes afastarem essa presunção.

“ANA COIMBRA justifica a existência desta presunção através de dois fundamentos: «só com alguma incorreção se pode falar-se de princípio de pagamento relativamente a uma obrigação ainda não constituída» e por outro lado «não seria curial presumir que a entrega de uma quantia, no momento de celebração dum contrato-promessa de compra e venda, pelo contraente que se obriga a comprar e aquele que se obriga a vender, corresponda a uma efectiva vontade bilateral de antecipar a execução de um contrato ainda não concluído»”.⁶⁵

Isto posto, é seguro afirmar que, a presunção legal se distanciava da efetiva vontade dos intervenientes, na medida em que, o valor entregue, corresponde a uma parcela do preço total acordado, podendo até mesmo corresponder ao seu valor integral do contrato.

A sua presunção não se restringe somente aos valores entregues aquando da celebração do contrato-promessa, podendo, de igual modo, abranger quantias entregues *à posteriori*, a título de sinal ou para reforço do mesmo.

Neste sentido dispõe o Tribunal da Relação de Lisboa, relativo ao Processo n.º 1328/2002-7, de 18 de março de 2003, e Relator Abrantes Geraldês: “nada permite concluir que a presunção de sinal prevista no art. 441.º do CC seja apenas aplicável às quantias entregues *no momento* da celebração do contrato ou *posteriormente*, tendo em conta que tal normativo não estabelece qualquer discriminação temporal.”⁶⁶

Isto posto, e considerando-se a articulação desta norma com o previsto pelo artigo 440.º, CC, através do qual se alude à existência destes dois momentos temporais – “se, ao celebrar-se o contrato ou em momento posterior”⁶⁷. Não se entende que o legislador visasse estabelecer qualquer distinção de regimes relativamente às entregas realizadas anteriormente à celebração do contrato.

⁶⁵ Nunes, B. (2011). *Sinal no Contrato-Promessa* [Tese de Mestrado, Instituto Superior Bissaya Barreto]. <https://co-mum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29056/1/Sinal%20no%20Contrato-Promessa.pdf>

⁶⁶ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 1328/2002-7, de 18-03-2003, disponível em: <https://juris-prudencia.pt/acordao/84384/>

⁶⁷ Artigo 440.º, Código Civil

Visando-se o sinal como uma presunção, importa salientar o previsto pelo artigo 350.º, n.º 1, CC, o qual faz menção: “as presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir”.

Todavia, a presunção de sinal prevista pelo artigo 441.º, CC, permanece. Isto mesmo que os intervenientes optem por imputar uma função antecipatória ou de princípio de pagamento. Apesar de a lei não proibir aos outorgantes a eliminação deste carácter não se efetua pela declaração de vontade de atribuir revestimento distinto.

“ANA PRATA conclui dizendo «a presunção do artigo 441.º, mantendo-se submetida à regra geral do artigo 350.º, n.º 2, tem a sua ilidibilidade limitada ou dificultada, dado que proíbe a sua elisão pela mera convenção de que a entrega tem uma outra função, a de princípio ou antecipação de pagamento»”⁶⁸

No entanto, quando abordámos o caso de contratos-promessa de compra e venda, considera-se que, a quantia entregue pelo promitente-comprador não carecerá de natureza de sinal.

2.3.2 – Da Tradição da Coisa

Sucedendo da *praxis* comercial que, no momento de formação dos contratos-promessa de compra e venda bilaterais, se convence entre promitente-comprador e promitente-vendedor a entrega do objeto contratual.

Recorremos ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, relativo ao Processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, de 25 de março de 2014, com Relator Azevedo Ramos, para nominar a tradição. Menciona: “«A tradição da coisa exprime, na disciplina dos direitos reais, a transmissão da detenção da coisa entre dois sujeitos de direito, sendo constituída por um elemento negativo (o

⁶⁸ Nunes, B. (2011). *Sinal no Contrato-Promessa* [Tese de Mestrado, Instituto Superior Bissaya Barreto]. <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29056/1/Sinal%20no%20Contrato-Promessa.pdf>

abandono pelo antigo detentor) e um elemento positivo, a tradicionalmente chamada apprehensio (acto que exprime a tomada de poder sobre a coisa).»⁶⁹

À vista disto, “CALVÃO DA SILVA diz que «a posse da coisa dada antecipadamente ao promitente-comprador seja uma posse condicional inteiramente dependente da celebração do contrato prometido de compra e venda... isto quer dizer que o promitente-comprador não pode recusar-se, nesse ínterim, à restituição da coisa ao promitente-vendedor, se este lha exigir, e, sendo assim, que não possa do mesmo modo usar de embargo de terceiros»”.⁷⁰

Caso se verifique um contrato de alienação ou oneração de determinado bem, e encontrando-se este revestido de eficácia real, a tradição do bem, necessita de investir o beneficiado da sua posse. Conjeturando-se o previsto pelo artigo 1263.º, CC, obtém-se a posse sobre determinada coisa, nos termos e com o fundamento da al. b) do mencionado artigo “pela tradição material ou simbólica da coisa, efetuada pelo anterior possuidor”.

Neste sentido, menciona o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, relativo ao Processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, com Relator Azevedo Ramos, que, a al. b) do artigo 1263.º, CC pretende conferir semelhante valor à tradição simbólica e material da coisa.

Distingue-se ainda a tradição material como aquele que se realiza através de ato físico de entrega e correspondente recebimento do bem; em sentido de tradição simbólica menciona a douta jurisprudência que esta “é o resultado do significado social ou convencional atribuído a determinados gestos ou expressões”.⁷¹

Posteriormente, iremos verificar a relevância da tradição da coisa em sede fiscal, nomeadamente, no Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

⁶⁹ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, de 25-03-2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/76e5aecb567d953080257ca8003ec18e?OpenDocument>

⁷⁰ Nunes, B. (2011). *Sinal no Contrato-Promessa* [Tese de Mestrado, Instituto Superior Bissaya Barreto]. <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29056/1/Sinal%20no%20Contrato-Promessa.pdf>

⁷¹ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, de 25-03-2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/76e5aecb567d953080257ca8003ec18e?OpenDocument>

2.3.3 – Artigo 442.º CC

A alteração legislativa provocada pelo Decreto-Lei n.º 389/86, de 11 de novembro, modifica de modo substancial o normativo legal do artigo 442.º, CC, relativo ao sinal e, conseqüentemente, a execução específica do contrato-promessa.

“Não se compreende bem por que razão o legislador, estando a disciplinar o sinal de um modo geral para *todos* os contratos, de repente muda de agulha no mesmo número, o n.º 2 do art. 442.º, e passa a confinar a sua regulamentação ao contrato-promessa.”⁷²

Ademais, importa salientar que, no que concerne ao artigo 442.º, CC, o seu n.º 1, n.º 2 1.ª Parte e n.º 4, aplicar-se-ão à generalidade dos contratos, inclusive o contrato-promessa. Compensatoriamente, a 2.ª Parte do n.º 2 do artigo em análise – concernente à possibilidade de reclamar o valor da coisa, ou do direito a transferir ou estabelecer sobre o bem (caso ocorra tradição da coisa) – e o n.º 3 do presente preceito legal, circunscrevem-se, somente, ao contrato-promessa.

Através da sua constituição, o sinal poderá originar efeitos diferenciados conforme se proceda ao cumprimento ou ao incumprimento das obrigações constituídas contratualmente.

Considerando-se, primordialmente, o cumprimento das obrigações.

Regendo-nos pelo artigo 442.º, n.º 1, CC, faz-se menção: “Quando haja sinal, a coisa entregue deve ser imputada na prestação devida, ou restituída quando a imputação não for possível”.

Exemplificando, na *praxis* comercial, aquando da celebração dos contratos-promessa de compra e venda de imóveis, o promitente-comprador constitui sinal, em regra pecuniário, de modo a demonstrar o seu interesse no cumprimento. Pressupondo que, o preço estipulado em contrato fora de Eur. 100.000,00, e o sinal no valor correspondente de Eur. 10.000,00. A sua imputação, iria resultar no posterior pagamento, por parte do promitente-comprador, de apenas Eur. 90.000,00, valor resultante da redução do sinal ao preço contratado.

Por conseguinte, a prestação correspondente ao total do contrato é o valor pago a título de final mais o restante em falta. Ou seja, o valor total menos o atribuído inicialmente.

⁷² Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 87

Destarte, podemos considerar que, o Código Civil português apresenta uma lacuna no tocante ao sinal. Isto porque, o mesmo não concretiza de modo claro e expresso o que lhe poderá corresponder. Por conseguinte, parece-nos apropriado considerar que o mesmo não terá de coincidir imperativamente a dinheiro, podendo representar-se através de coisa fungível ou infungível.⁷³

Abrindo-se a possibilidade da prestação realizada a título de sinal, não se rever em valor pecuniário, não se viabilizando a sua imputação na restante prestação, como se deverá proceder em situação de incumprimento?

A solução parece-nos clara, consistirá na restituição do objeto do sinal.

Verificando-se que, em caso de cumprimento, a coisa entregue a título de sinal será imputada, quando possível, na prestação futura, importa agora esclarecer o que ocorrerá em caso de incumprimento.

Analisemos o que prevê o n.º 2 do artigo 442.º, do CC: “se quem constitui o sinal deixar de cumprir obrigação por causa que lhe seja imputável, tem o outro contraente a faculdade de fazer sua a coisa entregue; se o não cumprimento do contrato for devido a este último, tem aquele a faculdade de exigir o dobro do que prestou, ou, se houver tradição da coisa a que se refere o contrato prometido, o seu valor, ou o do direito a transmitir ou a constituir sobre ela, determinado objetivamente, a data do não cumprimento da promessa, com dedução do preço convencionado, devendo ainda ser-lhe restituído o sinal e a parte do preço que tenha pago.”.

Quer isto dizer que, se o incumprimento do contrato se imputar ao promitente-comprador, tem o promitente-vendedor o direito de fazer seu o valor entregue a título de sinal. À *contrário*, se o promitente-vendedor não cumprir com as obrigações previstas contratualmente, tem o promitente-comprador a possibilidade de exigir o sinal em dobro ou, ocorrendo tradição da coisa, pedir “o valor que esta tiver ao tempo do incumprimento”.

A restituição do valor entregue a título de sinal encontra-se sujeita ao princípio nominalista previsto pelo artigo 550.º, do CC, o qual faz menção: “o cumprimento das obrigações pecuniárias faz-

⁷³ Nos termos e para os efeitos do artigo 207.º, CC, considerar-se-ão como fungíveis as coisas que se determinem pelo seu género, qualidade e quantidade. Podendo, consequentemente, ser substituíveis. Nomeadamente, ilustrando, uma caneta azul. À *contrário* considerar-se-ão como coisas infungíveis os bens determinados e exatos. Exemplificando, um bem infungível poderá ser um carro de marca *Audi*, cor preta, de matrícula AA-11-BB.

se em moeda que tenha curso legal no País à data em que for efetuado e pelo valor nominal que a moeda nesse momento tiver, salvo estipulação em contrário”.

No que concerne à possibilidade de exigir o valor da coisa a data do incumprimento, o seu valor irá corresponder a diferença entre o valor atual no momento do incumprimento e o montante do preço estipulado.

Menciona o n.º 3 do artigo 441.º, CC: “em qualquer dos casos previstos no número anterior, o contraente não faltoso pode, em alternativa, requerer a execução específica do contrato, nos termos do artigo 830.º; contraente não faltoso se optar pelo aumento do valor da coisa ou do direito, como se estabelece no número anterior, pode outra parte opor-se ao exercício dessa faculdade, oferecendo-se para cumprir a promessa”.

Nas promessas descritas pelo artigo citado, não pode o direito à execução específica ter sido afastado pelas partes aquando da celebração do contrato-promessa. Apesar de, na sua generalidade esta poder ser afastada através de convenção entre as partes, considerando-se presunção ilidível essa mesma convenção, a existência de sinal ou de pena para a possibilidade de incumprimento.

Nestes termos, consideramos que, a menção à execução específica no n.º 3 do artigo 442.º, CC, é meramente remissiva para o que vem previsto pelo artigo 830.º, CC referente às condições de obtenção de sentença com efeitos negociais.

2.3.4 – A Mora ou Atraso no Cumprimento

Reza o n.º 3 do artigo 442.º, CC: “se o contraente não faltoso optar pelo aumento do valor da coisa ou do direito, como se estabelece no número anterior, pode a outra parte opor-se ao exercício dessa faculdade, oferecendo-se para cumprir a promessa”.

Revela-se desde já que a expressão utilizada pelo legislador “deixar de cumprir” se demonstra correspondente a incumprimento definitivo da promessa contratual. Pressuposto este que se assevera à perda do sinal pelo promitente-comprador, quando este seja o promitente-fiel das obrigações geradas contratualmente.

É através do previsto pelo n.º 3 do artigo 442.º, CC que se prevê a possibilidade de o promitente-comprador (fiel ao contrato-promessa), exigir o direito à restituição entregue a título de sinal, como consequência da resolução de contrato por incumprimento. Ocorrendo tradição do bem imóvel, pode o mesmo optar pelo valor da coisa à data da inobservância do cumprimento contratual.

“A conclusão de que a faculdade de optar pelo valor da coisa anda ligada à resolução ou destruição do contrato-promessa acompanhado de *traditio rei*, é plenamente confirmada pelo preâmbulo do Decreto-lei n.º 236/80, que a introduziu.”⁷⁴

Estabelece a parte inicial do n.º 3 do artigo 442.º que, o promitente-fiel poderá recorrer ao mecanismo jurídico da execução específica, em alternativa à resolução do contrato, de modo a ver o seu direito atendido e a sua indemnização calculada nos termos legais.

Consequentemente, o promitente-fiel apenas poderá recorrer a este mecanismo legalmente previsto se o artigo 830.º o permitir, caso se verifique mora ou provisório incumprimento, a fim de se preservar as obrigações previstas contratualmente e manter o interesse na estabilização do negócio jurídico.

Faz menção João Calvão Da Silva: “logo que haja incumprimento definitivo, não tem cabimento a execução específica, recorrendo o credor à resolução (extinção) do contrato, com a indemnização determinada nos termos do artigo 442.º.”

Assim, considerámos que a previsão legal empregue na parte inicial do artigo 442.º, n.º 3, CC se poderá considerar prescindível, uma vez que, em nada acrescenta ao já mencionado pelo artigo 830.º, CC relativo à execução específica. Assim, poderá o interessado no cumprimento do negócio recorrer a este procedimento quando se verifique a mora contratual. João Calvão Da Silva, considera ainda como “incorreta”, na medida em que faz crer que se poderá recorrer à mesma em situações de incumprimento definitivo, em alternativa à resolução contratual.

Mais se acrescenta que, prevê o artigo 442.º, n.º 1, CC que, verificando-se o cumprimento contratual mesmo que protelado ou tempestivo, deve o sinal ser imputado na prestação devida ou restituído quando o mesmo não seja viável.

“A perda do sinal dobrado o valor da coisa ligados à simples mora não se apresentam seguramente como sanção razoável, proporcionada e realista, por maioria de razão num contrato

⁷⁴ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 101

preparatório de *futuro* contrato definitivo, como é o contrato-promessa, sobretudo da mais corrente promessa de compra e venda de andares em construção ou a construir, em que fatores aleatórios múltiplos inerentes ao médio ou longo prazo da construção não depõem em prol de uma resolução automática por simples atraso”.⁷⁵

Assim, considera-se inaplicável o regime do sinal na mora.

Neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, relativo ao processo n.º 924/14.8TVLSB.C1.S1, datado de 19 de maio de 2016 e Relator Lopes do Rego: “em litígio versando sobre o cumprimento de contrato-promessa, a invocação pelo credor na realização de interpelação admonitória ao devedor, sendo pressuposto a conversão da mora em cumprimento definitivo, assume natureza de facto constitutivo essencial, relativamente ao direito potestativo de resolução virgula fundado em incumprimento da outra parte”.⁷⁶

Em mesmo sentido o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, relativo ao processo n.º 628/09.3YFLSB, datado de 12 de janeiro de 2010 e Relator Paulo Sá: “A mora não confere o direito à resolução do contrato; só o incumprimento definitivo e culposo dá lugar às cominações previstas no art. 442.º, n.º 2, não bastando, para o efeito, a simples mora”.⁷⁷

Concluimos que, no que concerne ao sinal, o regime da mora no cumprimento das obrigações não lhe será aplicável.

Isto posto, importa agora debruçarmo-nos sobre a aplicação do artigo 830.º relativo à execução específica do contrato ao regime da mora ou simples atraso no cumprimento.

Importa mencionar que, o pressuposto ao procedimento da execução específica do contrato-promessa será a mora contratual e não o seu incumprimento efetivo.

Verificando-se o recurso a este mecanismo legal, pressupõe-se que, o promitente-fiel mantém manifesta vontade de obter a prestação devida pelo promitente-faltoso a título pontual.

⁷⁵ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 104

⁷⁶ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 924/14.8TVLSB.C1.S1, de 19-05-2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/4de9a8b23b09955180257fb8005724f9?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁷⁷ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 628/09.3YFLSB, de 12.01.2010, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/fe3bc9ffeaf8fb93802576b800502e2a?OpenDocument>

Nestes termos, considera o mesmo que apenas se verifica um simples atraso na violação do contrato por parte do devedor, atendendo assim ao seu cumprimento atardado.

Á *contrário*, não havendo, por parte do permitindo-fiel interesse real na manutenção do contrato, o mesmo consideraria a sua violação como incumprimento concludente, recorrendo, desde logo, a resolução contratual.

Este mecanismo permite ao interessado na manutenção do contrato obter, junto do tribunal competente, sentença constitutiva correspondente a declaração negocial do faltoso, considerando-se a mesma emitida no momento do trânsito em julgado da sentença. Deste modo, o credor, obtém o cumprimento funcional da promessa, ou seja, o desfecho prático da sua concretização independentemente da vontade real do faltoso.

“Dir-se-á mesmo que a execução específica da obrigação de concluir o contrato prometido é o *complemento ideal* do contrato-promessa, razão da sua enorme relevância e sucesso prático, precisamente porque dá satisfação *in natura* ao interesse primário do credor.”⁷⁸

Estatui o artigo 830.º, CC quais os pressupostos a considerar à execução específica do contrato.

Menciona o n.º 1 do artigo em apreso: “se alguém se tiver obrigado a celebrar certo contrato e não cumprir a promessa, pode a outra parte, na falta de convenção em contrário, obter sentença que produza os efeitos da declaração negocial do faltoso, sempre que a isso não se oponha a natureza da obrigação assumida”.

Entende-se por convenção em contrário a existência de sinal ou fixação de cláusula penal ao não cumprimento do contrato – Artigo 830.º, n.º 2, CC. Consequentemente, a regra geral prevista é supletiva, possibilitando-se às partes o seu afastamento mediante convenção expressa ou tácita (quando se verifica a existência de sinal ou cláusula penal)

Faz-se menção no n.º 3 do artigo em apreciação: “o direito à execução específica não pode ser afastado pelas partes nas promessas a que se refere o n.º 3 do artigo 410.º;”. Nestes termos, pode-se afirmar que, “no caso de promessa respeitante a celebração de contrato oneroso de

⁷⁸ Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 141

transmissão ou constituição de direito real sobre edifício, ou fração autónoma dele, já construído, em construção ou a construir”⁷⁹, a cláusula que exclua a execução específica será nula.

Estatui ainda a parte final do n.º 3 do artigo 830.º: “a requerimento do faltoso, porém, a sentença que produz os efeitos da sua declaração negocial pode ordenar a modificação do contrato nos termos do artigo 437.º, ainda que a alteração das circunstâncias seja posterior à mora”. Estabelece-se, nestes termos, uma evidente exceção ao regime previsto pelo artigo 438.º, CC, o qual faz menção da impossibilidade de modificação do contrato se, no momento da modificação das circunstâncias, já se encontrasse em mora.

Almeida Da Costa defende a alteração introduzida pela reforma de 1986 como necessária à constância das posições das partes.

Em contrapartida, João Calvão Da Silva, não se demonstra sensível ao argumento, questionando-se sobre quais os motivos que justificariam a atribuição de tal privilégio do promitente-faltoso em face aos devedores em geral.

Como se menciona no n.º 1 do artigo 830.º, CC “sempre que a isso não se oponha a natureza da obrigação assumida” poderá a parte recorrer à execução específica. Será o caso de contratos como o de mútuo, comodato ou penhor, nos quais, a entrega do bem se demonstra como facto constitutivo do negócio jurídico. Isto significa que, à sua consagração não é suficiente o consenso entre ambas as partes, pelo que, a sentença para efeitos de declaração negocial do faltoso, também não o será, visto que, ficará em falta a transmissão do bem.

⁷⁹ Artigo 410.º, n.º 3, 1.ª Parte, do Código Civil

3 – Da Tributação do Contrato-Promessa em Sede de IMT

3.1 – Caracterização do IMT

Inicialmente conhecido como SISA, a tributação dinâmica do património terá surgido em Portugal no decorrer do reinado de D. Dinis. Na época a que se refere, este já era considerado como um imposto indireto e municipal. Todavia, a sua incidência reportava-se de modo diferente da atual com o Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

Até ao decorrer do século XIX, este imposto incidia sobre as transmissões de bens móveis ou imóveis, no entanto, e por meio da reforma trazida por Mouzinho da Silveira, mediante o Decreto de 19 de abril de 1832, este restringiu-se à conformação que modernamente vivenciamos, ou seja, sobre bens imóveis.

Apesar da continuidade e estabilidade presente no sustento deste imposto, o mesmo sofreu de duas modificações no que concerne à sua designação.

“Contribuição de registo” foi o nome soporífero empregue pela Lei de 30 de junho de 1860. A reforma fiscal desencadeada pelo Estado Novo no ano de 1929 reincorporou o nome de “Sisa”.

“Tratava-se de um imposto bastante severo para os seus sujeitos passivos, não só pela sua elevada taxa geral, de 10%, como também pelo facto de incidir sobre os adquirentes dos bens imóveis”⁸⁰

A sua excessiva onerosidade desencadeava a dissimulação do valor sobre o qual o mesmo recaía. Transfigurou-se como uma prática constante, aceite e disseminada na sociedade portuguesa do final do século XX.

José Maria Pires, pronuncia-se sobre a sua tributação: “um imposto ineficiente para o Estado é também ineficiente para a economia e injusto para os contribuintes e empresas que não querem praticar evasão fiscal”.

O aceleramento do engrandecimento do mercado imobiliário, – em termos de volume de negócios e preço praticado – conjugado com a elevada tributação imposta pela Sisa, despoletou no

⁸⁰ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 307

ramo um composto de mecanismos negociais *sui generis*⁸¹ que reprimissem o pagamento da Sisa. Particularmente através de procurações irrevogáveis e cedências de posição contratual em contratos promessa de compra e venda. Isto porque, à data, não se visavam os negócios indiretos sobre imóveis como factos sujeitos a tributação em sede de Sisa.

“No relatório sobre a Reforma Fiscal do Ministério das Finanças (1997), património fiscalmente relevante «é constituído por toda a manifestação de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de certos bens, imóveis ou móveis sujeitos a registos, bem como pelos atos de aquisição onerosa ou gratuita daqueles bens que se encontrem igualmente sujeitos a tributação em sede própria»”.⁸²

Foi aquando do Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de novembro que este imposto obteve a sua última designação, convertendo-se para IMT – “Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis”. Esta reforma, teve em vista solucionar a injustiça na tributação do património, que nas palavras de Casalta Nabais, configurava uma “intolerável inconstitucionalidade”.⁸³

Nada obstante o anúncio da comutação da designação, o novo regime conservou as precedentes opções de política tributária. Por outra, uma tributação do património circunscrita ao acervo imobiliário, uma ramificação em tributação direta – sobre o rendimento pessoal – e tributação indireta – relativo ao consumo e, por isso, adjudicado ao comprador aquando da efetivação da transmissão – e tributação indireta progressiva relativamente à aquisição de prédio ou fração autónoma atribuída à habitação.

A nova arquitetura do novo sistema fiscal configura como firmamento o princípio da capacidade contributiva (PCC), i.e., o montante que cada contribuinte deve quitar face à sua capacidade económica. Cumpre-se o controlo constitucional que preza a riqueza como um dos indicadores da capacidade tributária.

⁸¹ Significado: Do seu próprio género; únicos.

⁸² Teixeira, G. (2021). Manual de Direito Fiscal. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 255

⁸³ Andrade, F. (2005). Sisa e IMT – Reflexões Em Torno do “Imposto Mais Estúpido do Mundo”. Faculdade de Direito de Coimbra. <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/24464/1/Artigo%20IMT%20para%20Estudo%20Geral.pdf>

Por conseguinte, o rendimento é o índice elegido “porque, como explica Teixeira Ribeiro, «o Estado exige impostos todos os anos; ora, uma economia só pode suportar um encargo anual se esse encargo for satisfeito com recursos que anualmente se renovam»”.⁸⁴

Menciona o artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP): “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Afiguram-se estes como sendo os dois referenciais fundamentais à contribuição de cada cidadão.

Perante a visível estruturação do sistema fiscal, o imposto sobre o património imobiliário revela uma infeliz relação com o Princípio da Capacidade Contributiva (PCC). Com efeito, uma tributação edificada com base no PCC conduziria a uma sujeição a imposto da totalidade do património, e não somente o imobiliário.

Retratando-se o IMT como um imposto sobre o património, composto por um complexo de instrumentos reservados a despir as manifestações de riqueza, determinando-se o montante sobre o qual esta se materializa, o seu intento prende-se com a sua sujeição a imposto.

“Uma tributação especial do património imobiliário poderia ter um papel no âmbito de uma tributação com base no PCC se servisse para sujeitar a imposto um rendimento não sujeito a IRS, que é o rendimento imputado que resulta da utilização destes bens duradouros.”⁸⁵ Nestes termos, o imposto careceria de incidir unicamente sobre bens imóveis adstritos a uso particular do proprietário ou sem utilização, isentando os restantes prédios arrendados ou afetos a atividades produtivas.

Não obstante, tal não se sucede, incidindo na sua generalidade os impostos sobre a totalidade da propriedade imobiliária.

A sujeição do património imobiliário a uma tributação especial é preferência comum a inúmeros sistemas fiscais. Assim, comumente justificada através do princípio do benefício.

⁸⁴ Andrade, F. (2005). Sisa e IMT – Reflexões Em Torno do “Imposto Mais Estúpido do Mundo”. *Faculdade de Direito de Coimbra*. <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/24464/1/Artigo%20IMT%20para%20Estudo%20Geral.pdf>

⁸⁵ *Ibidem*.

“Em conformidade com o princípio do benefício cada um deve ser tributado consoante os benefícios que colhe dos bens públicos. Assim, os impostos devem corresponder ao valor ou ao custo dos bens disponibilizados pelo Estado aos contribuintes”.⁸⁶

Nas palavras de Ana Paula Dourado: “Com base no princípio do benefício, justifica-se, nos impostos sobre o rendimento, uma tributação diferenciada entre residentes e não residentes, e nos impostos gerais sobre o património (que são impostos pessoais), uma tributação diferenciada entre nacionais residentes e nacionais não residentes”.⁸⁷

É plausível suportar que a despesa autárquica se condigna num benefício retirado pelo proprietário do prédio sendo, porquanto, íntegro que os mesmos contribuam ao seu financiamento. Entendendo-se que a residência pressupõe um benefício superior dos bens e serviços públicos prestados pelo Estado, os residentes têm de ser tributados se acordo com o princípio da tributação universal.

Ademais, os bens imóveis constatam-se como árdios de sonegação, devido à sua natureza e ainda em virtude de se encontrarem sujeitos a registo.⁸⁸ Impassíveis de deslocamento, estas ratificam-se como premissas notáveis numa era na qual se teme a fuga das bases tributárias para países terceiros em consequência da sua tributação.

Verdadeiramente, sujeitando-se a tributação a obtenção da propriedade, e não a sua titularidade, reпреende-se a alienação da propriedade, e não a sua posse, que seria o legítimo índice de benefício ou da capacidade contributiva.

A título meramente exemplificativo. Comparando-se a aquisição de certo imóvel destinado a habitação por um valor determinado por um cidadão que o mantenha no decorrer da sua vida, e um cidadão que adquira vários imóveis (destinados a habitação) pelo mesmo valor, fiscalmente, ambos deveriam ser retratados do mesmo modo pelo sistema fiscal, em virtude de extraírem um benefício semelhante e demonstrarem a mesma capacidade contributiva. Contudo, ao passo que o primeiro estará sujeito ao pagamento de IMT uma única vez, o segundo será tributado tantas vezes quantas as suas aquisições.

⁸⁶ Inspeção-Geral das Finanças. Finalidades Extrafiscais da tributação especial do consumo. https://www.igf.gov.pt/in-ftecnica/75_anos_IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap023.htm

⁸⁷ Dourado, A. (2022). *Direito Fiscal* (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 232

⁸⁸ Artigo 2.º do Código do Registo Predial

“Neste imposto há uma curiosidade. É que já estive para falecer. Mas nunca faleceu e a tendência é para que nunca faleça. Nenhuma Lei das Finanças Locais consegue um dia acabar com esta sede de dinheiro público. É urgente que as finanças municipais não fizessem depender tanto a sua receita à custa da tributação do património.”⁸⁹

Acontece que, apesar da sua morte anunciada há vários anos, não aparenta que tal esteja para acontecer. Até novembro de 2022 a receita gerada pelo Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis atingiu os 1566 milhões de euros, superando em 15,6% o montante arrecadado ao longo de 2021. O que constitui um novo recorde.

A evolução da receita de IMT resultante da execução orçamental demonstra que, o valor acumulado daqueles 11 meses subiu em 30,8% face ao mesmo período do ano precedente.⁹⁰

“A receita gerada através do Imposto Municipal Sobre as Transmissões (IMT) registou em 2022 o valor mais elevado de sempre, ao atingir 1698 milhões de euros, ultrapassando pela primeira vez a receita do Imposto Municipal Sobre os Imóveis (IMI).”⁹¹

3.2.– Objeto da Tributação

O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), versa sobre as transmissões a título oneroso do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, abstraindo-se da forma jurídica empregue no momento da aquisição – Artigos 1.º, n.º 1 do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

⁸⁹ Observador. (2020.05.26) *É Um Imposto Estúpido, Mas Ainda Cá Anda*. Disponível em: <https://observador.pt/opiniao/e-um-imposto-estupido-mas-ainda-ca-anda/>

⁹⁰ Dinheiro Vivo. (2023.01.02) *Receita do IMT soma 1566 Milhões de Euros até Novembro e Bate Novo Recorde*. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/receita-do-imt-soma-1566-milhoes-de-euros-ate-novembro-e-bate-novo-recorde-15587872.html>

⁹¹ Expresso. (2023.02.06) *Receita do IMT Bate Recorde em 2022 e Supera Pela Primeira Vez o IMI*. Disponível em: <https://expresso.pt/economia/impostos/2023-02-06-Receita-do-IMT-bate-recorde-em-2022-e-supera-pela-primeira-vez-o-IMI-8afa6d5b>

Por forma a concebermos a factualidade que o IMT objetiva tributar, importa distinguir o contrato que visa a titulação da transmissão, do efeito jurídico decorrente desse mesmo ato/contrato.

Empregando-se a lei civil, designadamente no que tange ao disposto pelo artigo 224.º, n.º 1, Código Civil, o contrato concebe-se como um trato de vontades livremente constituídas que aspiram a produção de efeitos jurídicos, sendo que, considerar-se-á celebrado logo que os intervenientes o expressem a sua vontade de forma válida.

Consequentemente, o efeito jurídico decorrente da celebração do contrato de compra e venda será a transferência do direito de propriedade, facto este sujeito a imposto. Nestes termos, o IMT sujeita a imposto a transmissão e não o contrato em si.

O normativo legal posiciona, notoriamente, a finalidade da sua incidência sobre o efeito jurídico decorrente do contrato, isto é, na transmissão.

O Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, é deste modo, um imposto indireto, dado que, atinge uma manifestação mediata ou indireta da capacidade contributiva, tributando a transferência de bens. Repercutindo-se num facto ocasional, e sem carácter repetitivo, transfigurando-o como um imposto de obrigação única.

O Código do IMT prevê, de forma taxativa, quais os atos sujeitos a tributação nesta sede. Por conseguinte, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, CIMT, o referido imposto incide sobre as transmissões a título oneroso sobre o direito de propriedade ou figuras parcelares do mesmo – Artigo 1305.º e 1306.º, CC –, quando situados em território nacional. Consequentemente, apenas serão tributáveis as transmissões de imóveis localizados em território nacional, sendo irrelevante a residência do adquirente ou o território onde tenha lugar o facto que determine ou titule a transmissão.

“O código do IMT parte dos conceitos de Direito Civil para definir transmissão e título oneroso, e remete a definição de prédio para o Código do IMI.”⁹²

O artigo 204.º, CC entende que são coisas imóveis os prédios rústicos e urbanos bem como as suas partes integrantes: «entende-se por prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro».

⁹² Dourado, A. (2022). *Direito Fiscal*. (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 437

“Um prédio é sempre uma parte do território, uma plantaçã o ou uma construçã o, mas isso nã o basta para que essas realidades físicas sejam classificadas como prédios.”⁹³ Consequentemente, necessitam de ser passíveis de possuir valor económico e se encontrarem na posse de uma pessoa singular ou coletiva.

Nos termos da Lei Fiscal relativa ao IMI, nomeadamente, no que tange ao artigo 2.º, n.º 1, CIMI, faz-se mençã o: “prédio é toda a fraçã o de território abrangendo as águas, plantaçã oes, edifícios e construçã oes de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico”.

Menciona o Supremo Tribunal de Justiça no acórdã o relativo ao processo n.º 01328/17, de 11 de abril de 2018, com Relator Ascensã o Lopes: “para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis estaremos perante a realidade jurídica «prédio» quando se mostrem simultaneamente existentes os três elementos: físico, jurídico e económico constantes do art. 2.º do CIMI”.⁹⁴

Mais se acrescenta que, nos termos da lei fiscal relativa ao IMI, se compreende como prédio rústico “os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, exceto os que sejam de classificar como terrenos para construçã o, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, e os que tenham por destino normal uma utilizaçã o geradora de rendimentos comerciais e industriais” – Artigo 3.º, n.º 1, CIMI.

Considerar-se-ã o ainda como prédios rústicos os terrenos em construçã o que se visem abrangidos por dois requisitos: 1) localizados em terrenos rústicos; 2) destinados à geraçã o de rendimentos agrícolas.

“Nã o obstante a aparente objetividade, a jurisprudência revela situaçã oes em que a classificaçã o é discutível, como por exemplo, no caso datado do Recurso 317/12 de 27/11/12 (Fazenda Pública vs. Agrepor Agregados – Extraçã o de Inertes, S.A.) em que o Relator, Cons. Ascensã o Lopes, conclui que «a mera nã o afetaçã o ou nã o destinaçã o normal de um prédio rústico, situado fora de aglomerado urbano, a uma utilizaçã o geradora de rendimentos agrícolas nã o basta, por si só, para «desclassificar» um prédio como rústico e classifica-lo como urbano, antes se

⁹³ Catarino, J. (2022). *Liçã oes de Fiscalidade*. (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina p. 486

⁹⁴ Acórdã o do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01328/17, de 11-04-2018, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7e71f4b926b842f88025827b004ba01a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

exigindo que, nos casos em que não tenha tal afetação, o prédio não se encontre construído ou disponha apenas de edifícios ou construções de carácter acessório».⁹⁵

Em seguimento, classificar-se-ão como prédios urbanos “todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos”, de acordo com o previsto no artigo 4.º, CIMI, encontrando-se ainda subdivididas as suas espécies no artigo 6.º, CIMI. Sumariamente, e considerando a sua afetação, estes poderão ser: a) habitacionais; b) comerciais, industriais ou para serviços; c) terrenos para construção; d) outros. – Artigo 6.º, n.º 1, CIMI.

O artigo 2.º, CIMT especifica todas as situações passíveis de tributação em sede de IMT. Pelo que, poderemos afirmar que versa sobre o princípio da tipicidade, na medida em que nele é anunciado de forma exaustiva todos os tipos de atos e contratos que estejam sujeitos ao imposto em análise.

A alínea a), do nº2, do artigo 2º, CIMT, debruça-se sobre as promessas de aquisição e alienação. Por conseguinte, o conceito de transmissão abordado no mesmo, consiste no não gozo e fruição por parte do promitente alienante.

“Tal como na Sisa, também o IMT ficciona como transmissão sujeita a imposto a entrega material da posse do imóvel quando ocorrida depois da celebração do contrato-promessa e antes da escritura de compra e venda”.⁹⁶

Por conseguinte, a lei exige que se verifiquem dois pressupostos fundamentais à constituição da sujeição a tributação: 1) a existência de contrato-promessa de compra e venda; 2) ocorrer a tradição do imóvel que se vise objeto do contrato. A tradição corresponde ao ato de entrega da coisa ou semelhante, com intenção de transmitir a posse, de acordo com o exposto pelo artigo 1263º, al. b), Código Civil

Verificando-se a existência cumulativa destes dois requisitos, ocorrerá a sujeição a imposto do contrato visado.

A antecipação do momento de tributação do contrato de compra e venda em sede de IMT para o instante em que se efetua a tradição da posse, consolida-se como uma manifestação por

⁹⁵ Teixeira, G. (2022). *Manual de Direito Fiscal*. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 266

⁹⁶ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 355

parte do legislador da não dependência para efeitos fiscais da integridade do conceito de transmissão civil, atribuindo ênfase ao conceito económico de transmissão próprio do CIMT.

Nestes termos, é de relevância exaltar que, isoladamente, o contrato-promessa de compra e venda, não produz qualquer efeito tributário. No entanto, se o mesmo for seguido de tradição ou posse, opera a transmissão fiscal, pelo que, irá haver lugar a liquidação e respetivo pagamento de IMT.

De acordo com a Informação Vinculativa prestada pela Autoridade Tributária relativamente ao Processo n.º 2020000839 – IV n.º 18445 com despacho concordante de 02-11-2020, faz-se a menção que “a outorga de contrato-promessa de compra e venda de bem imóvel em que não se verifique a tradição do bem prometido e que não preveja a possibilidade de cedência da posição contratual de adquirente, não se encontra sujeita a IMT”⁹⁷

A tradição da posse encontra a sua sujeição a IMT através da demanda de submeter a imposto as transferências de propriedade empreendidas por meio de ajuste verbal, despojadas do preceito legal previsto em lei civil.

Ainda que, “o contrato de compra e venda de imóveis seja um negócio formal, que deve obrigatoriamente ser submetido a forma escrita, não é menos verdade que existe em Portugal, em especial nos meios rurais, uma velha tradição económica e social de transmissão de bens imóveis por mero ajuste verbal, fundando-se a segurança das transações no respeito e na honra dada à palavra”.⁹⁸

Sendo a posse do imóvel transitória, dado que, o adquirente ainda não procedeu à aquisição do título de propriedade, abre-se a possibilidade de este ser privado da sua posse para o proprietário.

Não se alheando à eventualidade de ocorrência de tal situação, o legislador considerou a transmissão como imutável no momento em que o promitente-comprador conserve a sua posse por um hiato de tempo igual ou superior a oito anos. É no presente artigo 44.º, n.º 2, CIMT que se faz menção: “Quando tiver havido tradição dos bens para o reclamante ou impugnante ou este os tiver usufruído, o imposto será anulado em importância equivalente ao produto da sua oitava parte pelo

⁹⁷ Autoridade Tributária e Aduaneira, Informação Vinculativa, Processo n.º 2020000839 – IV n.º 18445 com despacho concordante de 02-11-2020, disponível em: http://eventos.apeca.pt/11_CIMT_18445.pdf

⁹⁸ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 357

número de anos completos que faltarem para oito, de acordo com a data em que o mesmo abandonou a posse”.

Por conseguinte, se o promitente-comprador retiver na sua posse o imóvel por um intervalo inferior a oito anos, ser-lhe-á ressarcido uma fração da totalidade do imposto pago equivalente a um oitavo por cada ano inferior a oito. Ou seja, retendo-se a posse durante um período equivalente a seis anos, o valor restituído corresponderá a dois oitavos do total pago em sede de IMT.

Para obtenção do direito em análise e como se menciona no preceito legal previsto pelo artigo 44.º, n.º 2, CIMT, é necessário proceder à reclamação ou impugnação por parte do sujeito passivo.

Debruçando-se o artigo 2.º, n.º 2, al. a), CIMT somente sobre as “promessas de aquisição e alienação”, coloca-se a questão relativa aos contratos-promessa de compra e venda onde seja clausulada a cedência de posição contratual.

Ora, nesse caso, analisaremos o previsto no artigo 2.º, n.º 3, al. a), CIMT. Menciona o preceito legal: “Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro”. Compreendemos, portanto, que há lugar a transmissão onerosa na outorga destes contratos, transmissão essa suscetível de tributação por aplicação do artigo em menção.

Concluimos que, sendo o contrato-promessa de compra e venda realizado sem cláusula de livre cedência da posição contratual aplicar-lhe-emos o previsto pelo artigo 2.º, n.º 2, al. a), CIMT. À *contrário*, verificando-se a cessão da posição contratual, iremos adotar a norma legal prevista pelo artigo 2.º, n.º 3, al. a), CIMT.

Tal conclusão poderá ser reiterada pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo relato ao Processo n.º 0499/10, de 03.11.2010 e Relator Isabel Marques da Silva, no qual se faz menção: “Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o legislador assumidamente (cfr. o parágrafo 3.º do respectivo preâmbulo) procedeu a um alargamento do conceito legal de “transmissão onerosa” para efeitos de incidência do imposto, nele incluindo expressamente, a par de outras realidades, as cessões de posições contratuais em contratos promessa de compra e venda de imóveis”.⁹⁹

⁹⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0499/10, de 03-11-2010, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f03c6f8ce9e4ad42802577d6004ffe17?OpenDocument>

E se, o contrato for para pessoa a nomear? De acordo com a alínea e), do n.º 3 do artigo 2.º, CIMT, este estará excluído de tributação. Estes contratos poderão ser utilizados quando o promitente-adquirente se pretenda manter em anonimato perante o negócio, evitando eventuais subidas de preço do imóvel. Apresentar-se-á ao contrato um adquirente que, após a conclusão do contrato definitivo, nomeia o terceiro sobre o qual recaíram os efeitos jurídicos desse contrato.

3.3 – Sujeitos Passivos

No âmbito do artigo 4.º, do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões efetuadas a título oneroso, do direito de propriedade. Nesta norma encontram-se enunciados os sujeitos passivos sobre quem recaem a obrigação de liquidação do imposto podendo o mesmo versar sobre pessoas singulares ou pessoas coletivas, independentemente da sua nacionalidade ou do local onde residam.

Economicamente, o IMT retrata-se como um imposto direto e real, o mesmo deverá ser reconhecido pelo próprio sujeito passivo e não por algum outro ente.

“Pelo que respeita à sua incidência subjetiva, o IMT tem por sujeito passivo o transmissário, isto é, aquele que recebe os bens transmitidos, o qual, no caso de venda, corresponde ao comprador”¹⁰⁰.

Assim se verifica esta como sendo a regra geral enunciada pelo artigo 4.º, CIMT e a qual será aplicada ao contrato de compra e venda.

No entanto, verificando-se a cedência de posição contratual, devemos nos debruçar pelo enunciado na alínea e) do preceito legal aplicável às situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, CIMT – referente aos contratos-promessa com cedências de posição contratual. Neste enquadramento, faz menção a al. e): “o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes”.

Observaremos que, nos contratos-promessa nos quais seja aposta cláusula de cedência, ficarão adstritos a este imposto todos os cessionários que obtenham os direitos apostos no

¹⁰⁰ Nabais, J. (2019). *Direito Fiscal*. (11.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 614

contrato principal. Estes estarão submissos a regras próprias relativamente à determinação da sua base tributável e das taxas aplicáveis.

Consequentemente, o imposto pago pelos mesmos será considerado no momento de celebração do contrato final, podendo resultar em eventual anulação quando o mesmo beneficie de qualquer isenção ou redução de taxas de aplicação.

In verbis, irão ocorrer tantos factos tributários quanto as cedências contratuais que ocorram. Estando, por isso, cada sujeito passivo dessa cedência sujeito ao pagamento do imposto relativo à mesma.

3.4 – Do Cálculo da Tributação

“O valor tributável do IMT é, em primeiro lugar o valor da aquisição dos imóveis ou a contrapartida pecuniária da transmissão, suportada pelo adquirente. Não podia ser de outra forma, dada a função do imposto de tributar a riqueza mobilizada pela adquirente na transmissão.”¹⁰¹

Prevista legalmente no artigo 12.º, n.º 1, CIMT, consagra-se a regra geral de tributação do presente imposto, mencionando-se: “O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior”.

Encarrega-se o legislador de acolher diversos meios de impossibilitar a evasão fiscal e asseverar a equidade do imposto devido aos notáveis recursos monetários implicados nas transmissões de bens imóveis.

No que concerne ao Valor Patrimonial Tributário, este trata-se de um valor determinado nos termos do sistema de avaliações do Código do IMI – Artigo 14.º, n.º 1, CIMT.

“O sistema de avaliações do Código do IMI rompeu com o modelo de avaliação de imóveis anteriormente vigente, que assentava sobre o rendimento que eles produziam, extrapolado por um

¹⁰¹ Catarino, J. (2022). *Lições de Fiscalidade* (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 510

fator de capitalização que o convertia em valor patrimonial.¹⁰² No momento atual, este cálculo versa sobre coeficientes determinados e quantificáveis que obtenha como parâmetro o valor de mercado.

Brevemente, são considerados como coeficientes de avaliação dos prédios os seis seguintes: a) Valor base; b) Coeficiente de localização; c) Área; d) Coeficiente de afetação; e) Coeficiente de qualidade e conforto; f) Coeficiente de vetustez.

Verificando-se que, o valor obtido em sede de VPT se verifique superior ao valor do ato ou do contrato, este será sempre considerado para efeitos de liquidação de imposto em sede de IMT, substituindo-o. “Essa substituição é meramente objetiva e não necessita de outra fundamentação que não a circunstância de o valor declarado ser a ele inferior”.¹⁰³

Considerar-se-á como valor do contrato a quantia paga pelo promitente-comprador à aquisição do imóvel – Artigo 12.º, n.º 5, al. a), CIMT. Esta noção é nos atribuída pelo legislador “atendendo ao objetivo de evitar a diminuição do âmbito de incidência objetiva do imposto através de subterfúgios jurídicos ou contabilísticos”.¹⁰⁴ No que concerne ao valor patrimonial tributário, este traduzir-se-á no montante resultante avaliação anteriormente mencionada, o qual poderá ser consultado na respetiva caderneta predial do imóvel, quando já inscrito na matriz.

Observando-se que o imóvel objeto de tributação ainda que inscrito na matriz, não possua avaliação, ou que o valor da mesma nele se encontre omissa, possibilita-se a tributação com base no valor previsto em contrato, na medida em que, poderá se encontrar sujeito a eventual correção, caso se verifique posteriormente que, o valor patrimonial tributário seja superior.

Neste sentido, faz menção o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, relativo ao Processo n.º 04147/10 de 21 de setembro de 2010, com Relator José Correia: “Devendo o IMT ser liquidado pelo valor matricial ao pelo valor declarado e constante do contrato de compra e venda, consoante o que for maior, estando em curso a avaliação do imóvel e sendo o valor daqui decorrente superior ao valor constante da escritura, impendia sobre a Administração Fiscal a obrigação de

¹⁰² Catarino, J. (2022). *Lições de Fiscalidade* (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 472

¹⁰³ *Ibidem*, p. 511

¹⁰⁴ Machado, J. & Costa, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, p. 436

liquidar o IMT adicional a tal não obstante o facto de não haver valor patrimonial atribuído ao imóvel, na data da escritura”.¹⁰⁵

No entanto, e como se faz menção pelo artigo 31.º, n.º 3 do CIMT: “a liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente”. Neste sentido, o prazo máximo de correção da liquidação por omissão de VPT na respetiva matriz, será de quatro anos contados da liquidação preexistente.

Assim este imposto tem como finalidade a sujeição da capacidade tributária revelada pelo sujeito passivo do mesmo aquando da mobilização de fundos financeiros para proceder à aquisição do imóvel.¹⁰⁶

A aplicação das taxas de IMT, previstas pelo artigo 17.º, CIMT, modifica-se conforme a natureza dos bens imoveis ou frações parcelares que sejam objeto de tributação. Consequentemente, “as taxas aplicáveis variam conforme o prédio se destine exclusivamente a habitação ou a habitação própria e permanente”¹⁰⁷, e ainda caso se vise prédios rústicos ou a aquisição de outros prédios urbanos/aquisições onerosas.

3.4.1 – Tributação dos Contratos-Promessa de Aquisição de Imóveis Sem Cláusula de Livre Cedência

Verificando-se a aquisição de prédio urbano destinado à habitação própria e permanente, aplicar-se-ão as taxas previstas pela alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT. Observe-se, desde já que, os valores conjeturados na respetiva tabela preveem a isenção prevista no artigo 9.º, CIMT.

¹⁰⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 04147 de 21-09-2010, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0386fb7bda7ac4b2802577ab002b7ee8?OpenDocument>

¹⁰⁶ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. (3ª Ed.). Coimbra, Almedina, pp. 233 e 234

¹⁰⁷ Amorim, J. & Azevedo, P. (2020). *Lições de Direito Fiscal*. (1ª Impressão). Vila Nova de Gaia, Primeira Edição, p.274

“Tal como no Código da Sisa, também no IMT se excecionam do regime de tributação da tradição material dos imóveis após contrato-promessa, os casos em que o imóvel seja destinado a habitação própria e permanente do promitente adquirente”.¹⁰⁸

Faz menção o aludido artigo 9.º, CIMT: “são isentas de IMT as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda o valor máximo do 1.º escalão a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º”.

Tal isenção caracteriza-se como sendo um benefício fiscal. Ou seja, “consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter exceptional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” – Artigo 2.º, n.º 1, EBF. Expressamente previsto pela lei, o conceito de benefício fiscal adquire uma natureza excepcional, tal como a subvalorização do imposto sobre o qual este recai, permitindo ao sujeito passivo que reúna determinadas premissas dele beneficiar.

Ocorrendo tradição do imóvel objeto de tributação, mas estando prevista a sua aquisição como HPP ao abrigo da presente isenção, a mesma não possui significância na sujeição a imposto, não se afigurando como transmissão. Consequentemente, a mesma só ocorrerá à data da efetivação da escritura pública ou do Documento Particular Autenticado, tornando-se esse o momento de liquidação do imposto.

Os requisitos de aplicação da norma legal cingem-se a uma única formalidade da sua afetação a habitação própria e permanente do promitente adquirente, de modo consequente, levantam-se questões relativas ao tempo basilar para que o possuidor neste acomode verdadeiramente a sua HPP. Assim, colocar-se-á a dúvida de compreender o que ocorrerá em situações sobre as quais se averigue a tradição da posse do imóvel, mas o adquirente não proceda à liquidação imediato do imposto por pretender afetar o imóvel a HPP, não chegando, contudo, a consumir esse objetivo. Colocar-se-á questão semelhante quando, o mesmo proceda à sua afetação, mas abandone o imóvel ulteriormente.

Pensámos que a resposta se consolide com o previsto pelo artigo 11.º, n.º 7, al. b) do CIMT: “quando os imóveis não forem afetos à habitação própria e permanente no prazo de seis meses a contar da data de aquisição”, o beneficiário da isenção prevista pelo artigo 17.º, n.º 1, al. a), perderá o

¹⁰⁸ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. (3ª Ed.). Coimbra, Almedina, pp. 361

direito à mesma. A autoridade tributária terá a faculdade de promover esta liquidação logo que reconheça que a afetação do imóvel não se estabeleceu.

Assim, “esta isenção deve ser analisada tendo presente os benefícios estabelecidos ao nível da aplicação das taxas a estas transmissões”.¹⁰⁹

Na possibilidade de o adquirente proceder posteriormente à desafetação desse imóvel como sua habitação própria e permanente considera-se que se deverá proceder a nova liquidação do imposto, cessando de imediato a isenção prevista pelo artigo 9.º do CIMT.

É no ofício circulado n.º 40120 de 16 de fevereiro de 2023 que encontramos a alteração efetuada pelo Orçamento de Estado para 2023 às tabelas práticas de IMT. As novas tabelas são as aplicáveis a partir de 1 de janeiro de 2023 aos factos tributários sujeitos a este imposto.¹¹⁰

No que concerne ao modo de aplicação das taxas o n.º 3 do artigo 17.º, faz menção: “quando, relativamente às aquisições a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1, o valor sobre que incide o imposto for superior ao limite do 1.º escalão, é dividido em duas partes, sendo uma igual ao limite do maior dos escalões que nela couber, à qual se aplica a taxa média correspondente a este escalão, e outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa marginal respeitante ao escalão imediatamente superior”.

Exemplificando:

Considerando como valor tributável o montante de 250.000,00€ pela aquisição de um prédio urbano destinado exclusivamente à habitação própria e permanente do adquirente. Devido ao valor em questão se demonstrar superior a 97.064€, não se aplicará o benefício fiscal relativo à isenção pelo pagamento do imposto. Consequentemente, compreendemos que, o escalão no qual o valor tributável se enquadrará será o 4.º escalão, relativo aos valores compreendidos entre 181.034€ e 301.688€.

Progredindo pelos passos mencionados no n.º 3 do presente artigo, devemos aplicar a taxa média ao “limite do maior dos escalões que nela couber”, isto é, sobre o montante de 181.034€ exercer a taxa de 1,727 4%:

¹⁰⁹ Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os benefícios fiscais nos impostos sobre o património*. Coimbra, Almedina, p. 146

¹¹⁰ Autoridade Tributária e Aduaneira. Ofício Circulado n.º 40120, de 16-02-2023, disponível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/Oficio_circulado_40120_2023.pdf

$$181.034 \times 1,7274\% = 3.127,18\text{€}$$

Seguidamente, ao excedente aplicar-se-á a taxa marginal análoga de 7%.

$$250.000 - 181.034 = 68.966\text{€}$$

$$68.966 \times 7\% = 4.827,62\text{€}$$

$$3.127,18 + 4.827,62 = 7.954,80\text{€}$$

Perfaz-se assim o montante de 7.954,80€ devido pelo requerido para liquidação do imposto referente à aquisição.

Seguidamente, prevê a alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT a aquisição de prédios urbanos ou de frações autónomas do mesmo, cujo destino visado seja exclusivamente a habitação. A tributação efetuar-se-á nos mesmos termos anteriormente exemplificados com a exceção de que, neste caso, a isenção prevista pelo artigo 9.º do CIMT não se aplicará. Isto porque, como se fez menção a mesma aplica-se somente aos prédios urbanos cujo destino verse exclusivamente sobre a habitação própria e permanente do adquirente.

“A taxa genérica de IMT é de 6,5% para os prédios urbanos e de 5% para os prédios rústicos”, estas são as taxas aplicáveis à aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas e à aquisição de prédios rústicos previstas pelas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 17.º, do CIMT.

Através da Lei n.º 24-D/2022 de 30 de dezembro, correspondente ao Orçamento de Estado para 2023 procedeu-se à alteração das taxas de IMT a aplicar a partir de 1 de janeiro do corrente ano.

Doravante a esta alteração, que visou a modificação dos escalões de aplicação das taxas de IMT, os imóveis cujo valor patrimonial tributário (VPT) ou o valor do contrato seja superior a 1 milhão cinqüenta mil e quatrocentos euros, e independentemente do fim atribuído ao mesmo, a sua tributação efetuar-se-á mediante taxa única prevista pelas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT, ou seja, 7,5%.

Ao patamar imediatamente anterior aplica-se igualmente uma taxa única. Ora, estando em causa uma HPP, os prédios cujo valor tributável se fixe entre os 603.289€ e 1.050.400€ a taxa aplicável será de 6%. Se destinado exclusivamente à habitação, e por isso for abrangido pela alínea b) do n.º 1 do artigo 17.º, do CIMT, então o escalão corresponderá ao valor tributável compreendido entre 578.598€ e até 1.050.400€, e por isso, aplicar-se-á a taxa única de 6%.

Aquando da celebração do contrato definitivo é possível às partes fixarem um destino diferente do convencionado para o imóvel em sede de contrato-promessa de compra e venda.

Assim, sendo a tributação do imposto realizada no momento da celebração do CPCV, a eventual alteração do propósito do prédio urbano para um díspar do inicial, levará à ocorrência de uma segunda tributação para eventual correção da liquidação primária.

Verificando-se a ocorrência da situação descrita anteriormente, deveremos tomar em consideração o previsto pela lei fiscal relativa ao IMT, nomeadamente, no que concerne ao exposto pelo n.º 3 do artigo 22.º, CIMT.

Menciona o referido artigo: “Sempre que o contrato definitivo seja celebrado com um dos contraentes previstos nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 3 do artigo 2.º, ou que o facto tributário ocorra antes da celebração do contrato definitivo que opere a transmissão jurídica do bem, e o contraente já tenha pago o imposto devido por esse facto, só há lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior”. Assim, proceder-se-á a uma anulação parcial ou total do mesmo, nos casos em que o adquirente beneficie de uma redução ou isenção de taxa.

Caso o valor seja superior ao liquidado inicialmente nesta sede, cabe ao adquirente proceder ao pagamento do montante em falta. Se, porventura, o mesmo ficar isento do pagamento do imposto pela afetação dada ao imóvel e o respetivo valor corresponderem ao da isenção prevista pelo artigo 9.º, CIMT, então haverá uma restituição do montante anteriormente pago.

3.4.2 – Tributação do Contrato-Promessa de Aquisição de Imóveis Com Cláusula de Livre Cedência

“Como já antes vimos, o objeto do contrato-promessa de compra e venda de imóveis é o estabelecimento de um vínculo contratual entre as partes, traduzido na obrigação de celebrar o contrato de compra e venda.”¹¹¹

¹¹¹ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 367

A celebração de contrato-promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência possui, em regra, um objetivo meramente económico para o promitente-comprador. Assim, o propósito não será a aquisição do imóvel para o próprio, mas sim a rentabilização do investimento financeiro originando-se conjunções para a realização de mais-valias sobre o direito adquirido através da cedência.

Exemplificando:

Sobre imóveis ainda em fase de edificação, assim que a mesma se mostre concluída, ou se verifique uma valorização do mercado imobiliário, o promitente-adquirente cujo contrato-promessa se demonstre celebrado ao abrigo da cláusula de livre cedência, poderá celebrar a cedência de posição contratual por valor superior ao da sua aquisição inicial, possibilitando ao terceiro proceder à realização definitiva do contrato-promessa.

Neste género de negócios, o promitente acquirente poderá ser um agente de intermediação imobiliária que vise a prática de um ato económico gerador de lucro. Para a realização do mesmo, é significativo que o promitente-adquirente possa negociar a sua posição contratual livremente.

Acontece que, de acordo com o artigo 424.^o, Código Civil, é necessário o consentimento do promitente-vendedor para que ocorra a cedência da posição contratual a terceiro. Sendo o promitente-comprador um mero investidor, que vise retirar lucros deste bem jurídico que é a sua posição, será uma mais-valia direta e imediata que o mesmo possa alienar a mesma sem a necessidade de proceder ao pedido de consentimento. Nestes termos, é possível às partes fixarem livremente no momento do contrato-promessa de compra e venda a possibilidade de se proceder diretamente à cedência contratual, sendo prescindível a concordância do vendedor.

Através da cedência de posição, o terceiro acquirente, mantém todos os direitos consagrados no contrato-promessa originário, cabendo-lhe a decisão de prosseguir com a efetivação do contrato-promessa ou proceder à cedência da sua própria posição.

“Para o legislador do IMT, estes promitentes acquirentes, que celebram o contrato-promessa com vista a alienar mais tarde a sua posição contratual, e com isso realizar uma mais-valia, estão a realizar negócios sobre imóveis e, por isso, devem ser tributados em IMT.”¹¹²

¹¹² Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.^a Ed.). Coimbra, Almedina, p. 368

As cedências de posição contratual são, de acordo com o artigo 2.º, n.º 3, al. b), CIMT, consideradas como transmissões sujeitas a imposto. Consequentemente, por cada cedência realizada ocorre um facto jurídico suscetível de tributação.

Assim, poderemos identificar que, o legislador distingue dois géneros de promitentes-adquirentes: I) o que celebra o CPCV com vista à efetiva aquisição do imóvel; II) o que celebra o CPCV com intenção de rentabilizar a sua posição contratual.

A sua distinção é realizada de modo em que, no segundo caso, verificando-se um contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual, o imposto seja devido no momento da celebração desse mesmo contrato.

Perante o previsto pelo artigo 2.º, n.º 2, al. a), CIMT, compreende-se que, o benefício fiscal retirado pela afetação do imóvel a HPP do promitente adquirente em sede de contrato-promessa de compra e venda sem cláusula de livre cedência, não se aplicará, nas situações em que a mencionada cláusula seja aposta. Isto é, nos CPCV com cláusula de cedência de posição contratual.

“O legislador pretendeu claramente limitar esta exclusão de tributação aos casos dos contratos-promessa genuínos, aqueles em que o promitente-adquirente tem verdadeira intenção de usar para a sua habitação própria e permanente e não tem intenção de usar este tipo de contratos para obter mais-valias ou especular o mercado”.¹¹³

Consequentemente, o contrato que tenha aposta a cláusula de livre cedência e capacite o adquirente a transferir a sua posição contratual a terceiro, vindo este, posteriormente, a obter a posse do bem imóvel levará ao pagamento do imposto na sua totalidade à data, independentemente de se configurar como habitação própria e permanente do mesmo.

O n.º 3 do artigo 3.º do CIMT, excluído do n.º 2 do artigo 2.º, prevê diversas situações sobre as quais poderá, ou não, ocorrer a tradição do objeto tributário, mesmo este correspondendo a HPP.

Um outro quadro possível será a ocorrência de tradição do bem imóvel, afetando-se o mesmo a HPP e, por isso, não proceder à liquidação do imposto. Se o contrato-promessa inicialmente celebrado não continha nele aposta cláusula de livre cedência, mas se proceda ao seu aditamento ulteriormente, haverá sujeição a tributação em sede de IMT, consequência do adicionamento da mesma.

¹¹³ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 361

Analisemos a questão abordada pela Informação Vinculativa disponibilizada pela Autoridade Tributária relativo ao Processo: 2028000171 – IVE n.º 13145 com despacho concordante de 23.04.2018.¹¹⁴ O Requerente havia celebrado contrato-promessa para aquisição de determinado bem imóvel, efetuando a entrega de 251.875,00€ a título de sinal, não estando inicialmente prevista qualquer cláusula de livre cedência. Acontece que, após consentimento, o mesmo cedeu a sua posição pelo montante de 376.875,00€.

“A jurisprudência dos tribunais superiores tem reiteradamente considerado que o IMT veio alargar o âmbito da norma de incidência às situações de celebração de contrato promessa de alienação de bens imóveis com aposição de cláusula de cedência de posição contratual e às sucessivas cedências da posição contratual na sequência daquela previsão, e não ao ajuste de revenda que consubstanciava uma situação já contemplada no Código da SISA.”¹¹⁵

Mesmo que não prevista a cláusula de livre cedência, e de acordo com o previsto pela Informação Vinculativa em apreço, o valor recebido em sede de cedência será tributável para efeitos de IMT, conforme o estabelecido pelo artigo 12.º, n.º 1, CIMT.

Assim, como vimos anteriormente, o sujeito passivo responsável pelo pagamento de imposto no âmbito destes CPCV será o primitivo adquirente e cada um dos sucessivos promitentes adquirentes. – Artigo 4.º, al. e), CIMT.

No que concerne ao modo de tributação dos contratos-promessa de aquisição com cláusula de livre cedência, o cálculo da cedência efetuar-se-á nos seguintes termos:

Imaginemos a celebração de contrato-promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência da posição contratual. O bem imóvel será um prédio urbano, destinado exclusivamente a habitação, pelo montante global de 200.000,00€. “A” promitente-comprador, cede a sua posição contratual neste contrato pelo valor de 15.000€ a “B” que a adquire.

Como verificamos inicialmente, este facto jurídico é tributável em sede de IMT de acordo com o previsto pela alínea a), do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT.

¹¹⁴ Autoridade Tributária. Informação Vinculativa, Processo n.º 2028000171 – IVE n.º 13145, de 23.04.2018 [Ficha Doutrínária \(portal.fiscas.gov.pt\)](https://portal.fiscas.gov.pt)

¹¹⁵ *Ibidem*.

Acontece que, no âmbito destes CPCV, o valor tributável será, de acordo com a Regra 18 do n.º 4, do artigo 12.º, CIMT: “parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante ou pelo cessionário ao cedente”.

Ora, de acordo com o exemplo exposto, o valor sujeito a tributação seria o montante de 15.000,00€, correspondente à aquisição da posição contratual.

De modo a conhecermos a taxa aplicável ao montante pago a título de aquisição da posição contratual, teremos de proceder ao cálculo do valor global a liquidar em sede de IMT. Prosseguindo com o exemplo anteriormente dado, a quantia de 200.000,00€ enquadrar-se-ia no 3.º escalão previsto pelo artigo 17.º, n.º 1, al. b), do CIMT.

Aplicando as regras de aplicação das taxas previstas no n.º 3 do artigo 17.º, CIMT, e do mesmo modo que empreendemos anteriormente, procedemos ao cálculo do imposto nos seguintes termos:

$$132.774 \times 1,2689\% = 1.684,77\text{€}$$

$$200.000,00 - 132.774 = 67.226,00\text{€}$$

$$67.226,00 \times 5\% = 3.361,30\text{€}$$

$$1.684,77 + 3.361,30 = 5.046,07\text{€}$$

Calculada a quantia global a liquidar em sede de IMT relativamente à aquisição, devemos progredir para a fase de apuramento da taxa a aplicar ao montante de 15.000,00€ tributável nos termos do artigo 12.º, n.º 4, Regra 18, CIMT.

Menciona o n.º 5 do artigo 17.º, CIMT: “Nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, a taxa aplicável aos montantes referidos na regra 18ª do n.º 4 do artigo 12.º é a que corresponder à totalidade do preço acordado no contrato, não lhe sendo aplicável a taxa referida na alínea a) do n.º 1”.

Aplicaremos o predisposto pelo artigo citado ao caso em análise. Assim, iremos dividir o valor do contrato (200.000,00€) pelo valor logrado anteriormente em sede de imposto.

$$5.046,07 / 200.000,00 = 0,0252$$

$$0,0252 \times 100 = 2,52\%$$

Consequentemente, à base tributável de 15.000,00 aplicar-se-ia a taxa alcançada de 2,52%:

$$15.000,00\text{€} \times 2,52\% = 378\text{€}$$

Na eventualidade de terem ocorrido, no mesmo contrato-promessa, mais do que uma cedência de posição contratual, ao montante corresponde aplicar-se-ia, de igual modo, a taxa obtida anteriormente.

Para efeitos do predisposto pelo n.º 3 do artigo 22.º, CIMT, relativo à ocorrência de imposto adicional, menciona o mesmo que: “só há lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior”. Ora, 5.046,07€ é de facto superior a 378€. Consequentemente:

$$5.046,07\text{€} - 378\text{€} = 4.668,07\text{€}$$

Nestes termos, ao montante do imposto devido pela celebração definitiva do contrato de aquisição será subtraído o valor já pago em sede de tributação pela cedência da posição contratual.

Conclui-se que, “B” adquirente, teria de liquidar a quantia global de 4.668,07€ relativa ao contrato-promessa de compra e venda de imóveis, acrescido do valor de 378€ devido pela aquisição da posição.

Acontece que, devido à elevada procura no setor imobiliário, há cada vez mais contribuintes que se estabelecem como promitentes-compradores primários elegendo este meio como instrumento financeiro à realização de mais-valias. Assim, a tributação do sinal/cedência de posição tem sido alvo de atenção por parte da Autoridade Tributária.

O número de cedências de posição contratual que não alcançam o conhecimento da AT é elevado, optando os adquirentes por celebrar de imediato o contrato-prometido evitando o pagamento do imposto.

“Luís Lima, presidente da Associação dos Profissionais e Empresas de Mediação Imobiliária de Portugal (APEMIP), lembrou que esta «moda» não é de agora e que está a regressar também

por culpa da reabilitação não ser suficiente para dar resposta à procura. «Precisamos de habitação nova para trazer algum equilíbrio aos preços» disse o responsável”.¹¹⁶

3.5 – Liquidação do Imposto

O ato de liquidação é o ato tributário por excelência, que se materializa nas operações de lançamento e de liquidação. A liquidação dos impostos pode estar atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária ou a outro obrigado tributário e, neste caso, fala-se de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Quando a liquidação do imposto pertence ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, fala-se de liquidação administrativa, de liquidação adicional ou corretiva e ainda de liquidação oficiosa.

“A taxa a aplicar segue também o regime geral, com a única exceção de não se aplicar a taxa prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT, porque, tratando-se de prédios destinados à habitação própria e permanente não existe sujeição a imposto com a mera tradição da posse.”¹¹⁷

Assim de acordo com o previsto pelo n.º 1 do artigo 18.º, CIMT: “O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário”.

De acordo com o artigo 19º, nº1, CIMT, a liquidação deste imposto é de iniciativa dos interessados, os quais devem apresentar, em qualquer serviço de finanças, através de meios eletrónicos, em qualquer notário, conservatória do registo predial ou entidades que forneçam serviços de autenticação de contratos de transmissão de imóveis, uma declaração de modelo oficial devidamente inteirada.

A manifesta declaração deve ser entregue mesmo que verse sobre eventuais casos de isenção de tributação nesta sede, tal como, a aquisição de imóveis para habitação própria e

¹¹⁶ Idealista. (2018.03.05). *Contrato Promessa de Compra e Venda: Fisco Está a Vigiar Cedências de Posição*. Disponível em: <https://www.idealista.pt/news/imobiliario/habitacao/2018/03/05/35696-contrato-promessa-de-compra-e-venda-fisco-esta-a-vigiar-cedencias-de-posicao>

¹¹⁷ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 366

permanente cujo valor tributável seja inferior ao previsto pela al. a) do n.º 1 do artigo 17.º – Artigo 19.º, n.º 3, CIMT.

O artigo 49.º, do CIMT enquadra um regime de gestão e de segurança, de modo a assegurar a competência e incontestabilidade na aplicação do imposto.

Nestes termos “quando seja devido IMT, os notários e outras funcionários ou entidades que desempenhem funções notariais, bem como as entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial, não podem lavrar as escrituras, quaisquer outros instrumentos notariais ou documentos particulares (...), sem que lhes seja apresentado o extrato da declaração referida no artigo 19.º, acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão” – Artigo 49.º, n.º 1, CIMT.

In verbis, deve o interessado facultar, aquando da entrega da declaração de modelo oficial requerida nos termos do artigo 19.º, CIMT, todos os elementos constantes do artigo 20.º, CIMT. Por conseguinte, deve o mesmo declarar:

- a) A identificação do imóvel ou a sua omissão na respetiva matriz predial, bem como o valor de cada prédio ou parte indivisa que o contrato mencione e respetivo valor global dos bens;
- b) O valor atribuído aos bens;
- c) Informação relativa ao contrato ser celebrado, ou não, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º – ou seja, com cláusula de cedência de posição contratual;
- d) Ademais esclarecimentos imprescindíveis à adequada liquidação do imposto.

“Em causa está, neste domínio, o dever de informação e de colaboração que impende sobre o contribuinte nas suas relações com a administração tributária. Este dever subsiste, com as devidas adaptações, no caso de liquidação oficiosa.”¹¹⁸

De acordo com o previsto pelo artigo 21.º, n.º 1, CIMT, a liquidação será da competência dos serviços centrais da Direção-Geral dos Impostos de acordo com a declaração entregue pelo sujeito passivo, ou oficiosamente.

¹¹⁸ Machado, J. & Costa, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, p. 440

O processo de liquidação do IMT antecede o ato de transmissão de propriedade, excetuando um número reduzido de casos em que o mesmo pode ser realizado *à posteriori*, tal como as situações em que o contrato é celebrado no estrangeiro, adiando-se o pagamento para o mês seguinte – Artigo 36.º, n.º 2, CIMT. Não se empreendendo a transmissão sobre a qual se haja pago imposto no prazo de 2 anos, a liquidação ficará sem efeito nos termos do artigo 22.º, n.º 4, CIMT.

“Para efeitos de IMT, a celebração do contrato-promessa com aquela cláusula, ou o aditamento dessa cláusula a um contrato que não a possuía, constitui uma transmissão sujeita a imposto.”¹¹⁹

No entanto, a liquidação dos contratos-promessa com cláusula de cedência vêm uma aplicação diferente do regime.

Assim a lei conforma este facto tributário com carácter de provisoriedade, fundamentando-se na possibilidade de que, eventualmente, poderá ocorrer a transmissão real e definitiva do bem imóvel e, nesse momento, proceder ao apuramento concludente do imposto a liquidar.

Conclui-se que, nestes contratos, o Código do IMT estabelece um regime de imposto que versa sobre a perspectiva de previsão de imposto a ser requerido aquando da alienação permanente do imóvel.

O estabelecimento deste regime próprio de liquidação que versa sobre estes contratos, subordina-se a dois princípios imprescindíveis:

- a) Princípio da impraticabilidade de isenções ou benefícios fiscais:

Faz menção o artigo 4.º, al. e), CIMT: “não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa”, pelo que, o benefício relativo à isenção de pagamento não será aplicável aos contratos previstos na alínea a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, CIMT (os contratos-promessa de compra e venda com cláusula de cedência de posição contratual). Apenas há reconhecimento de isenção/redução de taxa no momento da celebração definitiva do contrato. Consequentemente, qualquer isenção prevista nos artigos 6.º a 8.º do CIMT, não será aplicável aos contratos deste tipo, “sejam eles os que operam por isenção, por redução do valor patrimonial, por redução da taxa ou por qualquer outro efeito”.¹²⁰

¹¹⁹ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 371

¹²⁰ *Ibidem*, p. 372

b) Princípio da antecipação ou do Pagamento por Conta:

O legislador tipifica estes contratos-promessa como sendo uma autêntica antecipação de pagamento do imposto requerido ao momento da realização da escritura-pública ou DPA que titule a transmissão definitiva. Como anteriormente mencionado, o legislador entende que, deste tipo contratual, surgirá eventualmente, uma cedência de posição que levará a celebração final do negócio. Nestes termos, seriam duas as opções: aguardar pela transmissão consolidada, tributando-a à data, não sujeitando o contrato-promessa com cláusula a tributação antecipada ou implementar um regime de tributação antecipada deste género contratual, sujeitando-o a eventual correção da liquidação inicialmente efetuada.

É a partir da Regra 18^a, do n.º 4 do artigo 12.º, CIMT, que o legislador introduz um regime especial de liquidação do imposto para os contratos-promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência.

Nestes termos, “a liquidação do imposto na celebração deste contrato-promessa, incide apenas sobre o valor do sinal ou adiantamento de preço pago pelo promitente-adquirente.”¹²¹

Consequentemente, sempre que ocorra um reforço de sinal pago ou que se verifique a ocorrência de novo adiantamento a título de pagamento, será imprescindível proceder-se a nova liquidação do IMT.

A aplicação dos dois princípios mencionados pode parecer contraditória, na medida em que, se se tratasse de um efetivo adiantamento, o imposto devido nesta sede proveniente da celebração do contrato-promessa deveria ser orçado nos termos da taxa prevista para a liquidação fixa da alienação. Assim, tornar-se-ia necessário um regime no qual o benefício fiscal não fosse aplicado na sua plenitude à tributação inicial do contrato-promessa ou a existência de uma proporcionalidade entre a tributação do sinal pago antecipadamente e a respetiva taxa devida no âmbito da celebração do contrato-prometido.

Conjugando-se o artigo 4.º, al. e), do CIMT com o artigo 17.º, n.º 5 do mesmo diploma legal, o legislador concilia a aplicação destes princípios através de uma liquidação que leva em consideração a taxa aplicável à transmissão definitiva do bem.

¹²¹ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 373

Nestes termos, e como vimos anteriormente em matéria de taxas aplicáveis ao contrato-promessa com cláusula de livre cedência, a taxa é calculada levando em consideração o preço final previsto nesse mesmo contrato. Assim sendo, se ocorrer eventual correção desse mesmo montante em sede de escritura-pública ou DPA, demonstrando-se o mesmo superior ao que teve por base a tributação, não ocorrerá qualquer correção do imposto anteriormente liquidado.´

“Em resultado do complexo negocial de que vimos tratando, no ordenamento jurídico-civil ocorreu um único ato de transmissão, mas no ordenamento tributário ocorreram duas transmissões sujeitas a IMT, uma pela aquisição dos direitos de promitente-adquirente com liberdade de cedência da sua posição contratual e outra pela outorga do contrato de compra e venda.”¹²²

Assim, como vimos anteriormente, verificando-se que a liquidação abrange o mesmo sujeito passivo e recai sobre o mesmo bem imóvel objeto de tributação, não seria necessário submeter duas vezes o valor pago a título de sinal a tributação. Pelo que, a mesma só se efetuará pelo valor correspondente ao da diferença do mesmo com o da matéria coletável sujeita a imposto pela alienação efetiva do bem.

Assim se estipula no n.º 3 do artigo 22.º, CIMT: “só há lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção.”

Nestes termos, qualquer benefício fiscal que se pudesse imputar ao promitente-adquirente só o poderia ser efetuado nesta fase de liquidação.

Poderá ocorrer de o Estado ter de proceder à devolução de parte do imposto pago inicialmente pelo desenrolar de duas situações distintas: pela diminuição do valor tributável ou pela ocorrência de algum benefício fiscal relativo ao contrato-prometido e do qual não beneficiara em sede de contrato-promessa, nomeadamente a aquisição de imóvel destinado a HPP que, havia sido tributado de acordo com a al. b) do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT em face ao sinal, mas que agora beneficia da isenção prevista pela al. a), do n.º 1 do artigo 17.º, CIMT.

¹²² Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 378

Aqui chegados e, independentemente dos fundamentos do ato de liquidação, a sua realização e notificação têm de ser feitas no prazo de caducidade, o qual representa o segmento temporal para o exercício do direito à liquidação.

Nos impostos de obrigação única, como é o caso do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, a caducidade tem início no dia seguinte ao da ocorrência do facto tributário (data da prática do facto, da celebração do negócio ou da outorga do ato).

A falta de apresentação por parte dos interessados da declaração mencionada anteriormente de modo a efetuar a liquidação do IMT, e conseqüente falta de pagamento do mesmo, antes do ato, acarreta como consequência a promoção da sua liquidação por meios oficiosos por parte dos serviços de finanças, nos termos do artigo 19.º, n.º 2 e 36.º, CIMT.

No caso em análise, verificando a existência de um contrato-promessa, e nos termos do artigo 22.º, n.º 2, CIMT, o imposto será liquidado antes da celebração do mesmo ou da ocorrência da cessão da posição contratual.

Prevendo-se a necessidade de se proceder a eventual correção do montante levado a liquidação, a mesma apenas poderá ser efetivada no prazo máximo de 4 anos – Artigo 31.º, n.º 3, CIMT. No entanto, verificando-se que a mesma ocorreu devido à omissão de bens ou valores, o prazo mencionado protelar-se-á para 8 anos – Artigo 35.º, n.º 1, CIMT remetido pelo artigo 31.º, n.º 3, parte final, CIMT.

O prazo geral de caducidade do IMT, ou seja, de 8 anos, encontra-se previsto no artigo 35º do respetivo diploma legal: "só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito". Quando o contrato-prometido seja celebrado através de documento particular autenticado, o prazo de caducidade do imposto contar-se-á pela data em que ocorreu a promoção do registo predial. – Artigo 35.º, n.º 3, do CIMT.

Resta-nos assim uma questão a analisar: e se, entre a data de liquidação primária do imposto e a celebração definitiva do contrato-prometido haja ocorrido uma alteração legislativa referente às taxas aplicáveis? Permitira o n.º 3 do artigo 22.º, CIMT a devolução/correção do imposto?

Acreditamos que sim. Isto porque, as alterações efetuadas às taxas legalmente previstas resultam da inflação decorrente de cada ano. Assim, por aplicação do princípio da neutralidade fiscal, o legislador atingiu o seu objetivo de que o imposto devido fosse obtido pelo quadro legal à data da

celebração do contrato-prometido. Ao valor pago anteriormente, quando ainda se encontravam em vigor as taxas anteriores, este servirá como crédito à nova liquidação.

3.6 – Cobrança

Menciona o artigo 36º do CIMT: “O IMT deve ser pago no próprio dia da liquidação ou no 1.º dia útil seguinte, sob pena de esta ficar sem efeito.”. Ao disposto no citado artigo abrem-se algumas exceções, nomeadamente, o caso de a transmissão ocorrer através de contrato que haja sido celebrado no estrangeiro, ora, nestes termos, possui o contribuinte o prazo de 30 dias contados da assinatura do ato para proceder ao respetivo pagamento do imposto em consideração.

Mais se acrescenta que, “a obrigação de liquidação e pagamento do imposto pela ocorrência da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda nos contratos-promessa sem cláusula de livre cedência, não ocorre logo no momento da cedência”.¹²³ Assim, a sujeição a imposto por parte do cedente, apenas ocorrerá no momento de celebração do contrato-definitivo.

Por este motivo, o pagamento referente ao imposto em estudo, deve ser efetuado no prazo de 30 dias após a efetiva celebração do contrato-prometido, como se determina pela alínea a), do n.º 9 do artigo 36.º, CIMT.

No entanto, se o sujeito passivo demonstrar à Autoridade Tributária que não ocorreu qualquer outro pagamento referente àquele contrato, além do valor entregue a título de sinal, a sua incidência será afastada por aplicação do disposto no artigo 4.º, alínea g), Parte final, do CIMT. A demonstração deverá se efetuar mediante requerimento dirigido à Administração Fiscal, no prazo máximo de 30 dias após a ocorrência da cessão da posição contratual.

Ocorrendo a liquidação de imposto municipal sobre as aquisições onerosas de imóveis, deve o sujeito passivo proceder ao seu respetivo pagamento. Nestes termos, poderá efetuá-lo nas tesourarias de finanças ou em qualquer outro local que se encontre autorizado, através do respetivo documento de cobrança de modelo oficial, nos termos e para os efeitos do artigo 37º, n.º 1, do CIMT.

¹²³ Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 401

A respetiva prova de pagamento efetuar-se-á mediante a apresentação da declaração anteriormente mencionada e prevista pelo artigo 19.º, CIMT, acompanhada pelo respetivo comprovativo da cobrança. – Artigo 37.º, n.º 2, CIMT.

Verificando-se o não pagamento do imposto, ou não tendo a sua liquidação sido requerida, deverá o Chefe de Finanças promovê-la oficiosamente, notificando o sujeito passivo no prazo de 30 dias. Podendo o mesmo ficar sujeito a eventuais juros compensatórios ou à aplicação de sanção. – Artigo 38.º, n.º 1, CIMT.

“O cumprimento da obrigação tributária é garantido mediante os privilégios creditórios previstos nos artigos 738.º e 744.º, do Código Civil (artigo 39.º, CIMT)”.¹²⁴

Se requerida após a ocorrência do ato translativo ou após decorrido o prazo previsto pelo artigo 36.º, CIMT, o pagamento deve ser efetuado no próprio dia, verificando-se, de igual modo, a possibilidade de aplicação de juros compensatórios ou de sanção. – Artigo 38.º, n.º 2, CIMT.

Menciona o artigo 40.º, n.º 1, do CIMT: “Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o IMT prescreve nos termos dos artigos 48.º e 49.º da lei geral tributária”. Nestes termos, a sua prescrição ocorrerá nos termos da lei geral tributária (LGT), através do disposto nos artigos 48.º e 49.º, CIMT, de forma que, sendo um imposto de obrigação única, a sua prescrição ocorre após a data da ocorrência do facto tributário.

Neste sentido o Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, relativo ao Processo n.º 623/2020-T, de 19 de outubro de 2021: “nos termos do artigo 48.º, n.º 1, da LGT, por remissão do artigo 40.º, n.º 1, do Código do IMT, as dívidas tributárias prescrevem, salvo disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.”¹²⁵

Este facto é ainda reforçado pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao processo n.º 0728/12 de 06 de fevereiro de 2013, com Relator Casimiro Gonçalves, onde se faz menção: “O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de

¹²⁴ Machado, J. & Costa, P. (2018). *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível*. (2.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 467

¹²⁵ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 623/2020-T, de 19-10-2021, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imt=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=5720

obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT) e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos.¹²⁶

3.7 Dos Benefícios Fiscais

“Os princípios da neutralidade, simplicidade e transparência fiscal impõem a eliminação ou redução progressiva de incentivos ou benefícios fiscais.”¹²⁷

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE), demonstrou a partir de estatísticas que, os benefícios fiscais atribuídos se demonstram como um encargo elevado para os cofres do Estado, tendo vindo a intensificar, principalmente, em sede de IRS.

Verificando que havíamos procedido a uma noção de “benefício fiscal” anteriormente, importa agora mencionar que estes podem adquirir diversas modalidades, tais como: isenção; redução de taxa; dedução à coleta e dedução à matéria coletável.

Iremos neste capítulo abordar os diversos benefícios fiscais constantes no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho –, tal como os que se encontram previstos Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

Iniciaremos pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais.

“O artigo 45.º do EBF, prevê um benefício fiscal que pode ser reconhecido, aos imóveis urbanos que tenham sido objeto de obras de reabilitação”.¹²⁸ Nestes termos, apresenta-nos o artigo 45.º, EBF, quais os pressupostos e condicionamentos definidos à atribuição deste benefício fiscal. Menciona o n.º 1 do artigo em análise que, beneficiam de isenção os prédios urbanos ou frações autónomas que preenchem cumulativamente os seguintes requisitos:

¹²⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0728/12, de 06-02-2013, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6aac3261a9410b1c80257b2100556149?OpenDocument>

¹²⁷ Teixeira, G. (2022). *Manual de Direito Fiscal* (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina, p. 271

¹²⁸ Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos Sobre o Património*. Coimbra, Almedina, p. 91

- a) A intervenção realizada se efetue no âmbito do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana – Decreto-Lei n.º 307/2009 de 23 de outubro – ou do Regime Excepcional do Decreto-Lei n.º 53/2014, de 8 de abril;
- b) A intervenção realizada tenha levado a que o estado de conservação esteja dois níveis acima do anteriormente concedido e um nível bom nos termos do Decreto-Lei n.º 266-B/2012 de 31 de dezembro, sendo ainda cumpridos os necessários requisitos e eficiência energética e de qualidade térmica.

“Entende-se por reabilitação urbana e processo de transformação do solo urbanizado, compreendendo a execução de obras de construção, reconstrução, alteração, ampliação, demolição e conservação de edifícios, tal como definidas no Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação, com o objetivo de melhorar as condições de uso, conservando o seu carácter fundamental, bem como o conjunto de operações urbanísticas e de loteamento e as obras de urbanização, que visem a recuperação de zonas históricas e diárias críticas de recuperação e reconversão urbanística”.¹²⁹

Aos imóveis que preencham os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 45.º, alínea a) e b) do EBF, são atribuídos os benefícios fiscais delimitados pelo n.º 2 do artigo em análise. Nomeadamente, a isenção de pagamento de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), durante o período referente de 3 anos, iniciando-se a sua contagem na data de conclusão das obras de edificação e reabilitação – Artigo 45.º, n.º 2, al. a), EBF; Isenção no imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) quando a aquisição se destine a obras de reabilitação, iniciando as mesmas no prazo de 3 anos sobre a transmissão efetiva do bem imóvel – Artigo 45.º, n.º 2, al. b), EBF; e ainda a isenção relativa a IMT na transmissão primária após a conclusão das obras de reabilitação, a afetar a arrendamento para habitação permanente, ou quando o imóvel se localize em área de reabilitação urbana, também a habitação própria e permanente.

Elencados os diversos benefícios aquando da aquisição de prédios para reabilitação, importa agora demonstrar o meio através do qual o contribuinte poderá ter o seu benefício atribuído.

Menciona o n.º 4 do artigo 45.º, EBF que, para ver reconhecida a presente isenção, deve o requerente, juntamente com o pedido de reconhecimento de intervenção de reabilitação entregar o pedido de licença da operação urbanística. Compete à Câmara Municipal (ou à entidade gestora da

¹²⁹ Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos Sobre o Património*. Coimbra, Almedina, p. 92

reabilitação urbana) em causa proceder à comunicação desse facto ao serviço de finanças competente – localizada na área do imóvel – no prazo máximo de 20 dias. Este verifica-se como “um reconhecimento meramente declarativo, decorrente da certificação camarária, com efeitos *ex tunc* e como tal, retroagindo-se à data de aquisição dos imóveis objeto de reabilitação, não se encontra condicionado a um prazo que, a existir, seria o de um prazo máximo de conclusão de obras.”¹³⁰

Sem prejuízo de o adquirente proceder, de igual modo, à liquidação do imposto devido, a mesma será anulada no prazo máximo de 15 dias após a recebida a comunicação anteriormente mencionada. – Artigo 45.º, n.º 5, EBF.

Acontece que, nos termos do n.º 7 do artigo em análise, a aplicação da isenção em causa não será cumulativa com qualquer outra da mesma natureza. Pelo que, cabe ao contribuinte proceder à análise das diversas possibilidades, verificando qual delas se objetiva como mais vantajosa.

Analisado a isenção sobre imóveis por reabilitação urbana, cabe-nos agora elencar aquele que se verifica como sendo o benefício socialmente mais abrangente.

Previsto pelo artigo 46.º, EBF, “ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis, nos termos do n.º 5, os prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar (...), e que sejam efetivamente afetos a tal 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”.¹³¹

Para que o benefício ilustrado seja reconhecido, deve o chefe de finanças da área do imóvel proceder ao seu deferimento, através de requerimento apresentado pelo sujeito passivo – Artigo 46.º, n.º 6, al. b), EBF. Caso esta isenção seja atribuída nas situações de aquisições onerosas, o seu reconhecimento é automático e efetuado com base nos elementos que a AT dispõe – Artigo 46.º, n.º 6, al. a), EBF.

¹³⁰ Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos Sobre o Património*. Coimbra, Almedina, p. 93

¹³¹ Artigo 46.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais

Para efeitos de HPP, dispõem o presente artigo no seu n.º 9 que: “considera-se ter havido afectação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respectivo domicílio fiscal”.

A isenção para aquisição de HPP foi anteriormente explicada em sede de taxas aplicáveis ao contrato-promessa de compra e venda sem cláusula de livre cedência (ponto 3.4.1 da presente dissertação).

Este benefício, quando verse sobre IMI, cessa logo que as condições necessárias deixem de se verificar, devendo os proprietários dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 13.º, CIMI, ou seja, proceder à sua inscrição na matriz no prazo máximo de 60 dias por força do disposto na alínea g) do mencionado artigo.

Além dos benefícios fiscais elencados, o Estatuto dos Benefícios Fiscais prevê diversos outros que, apesar de não serem tão notórios, são meritórios de um breve enquadramento.

Verificando a aquisição de imóveis no âmbito da reorganização de empresas, por consequência de operações de reestruturação, são previstos pelo artigo 60.º do EBF isenções em sede de IMI, IMT e IS.

Importa antes demais salientar que, a presente norma entende como “operações de reestruturação” somente as previstas no seu n.º 3, nomeadamente: a fusão de sociedades – al. a); a incorporação por uma entidade do conjunto – al. b) e a cisão de entidade – al. c).

Consequentemente, estão assim abrangidas por este apoio, as “entidades que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação” – Artigo 60.º, n.º 1, EBF.

A estas entidades são aplicados benefícios em sede de IMT relativamente às aquisições de imóveis cujo destino seja não habitacional, e habitacional quando o mesmo seja afeto a atividade exercida a título principal – Artigo 60.º, n.º 2, al. a), do EBF.

Além da isenção anteriormente mencionada, abrange de igual modo estas entidades, um benefício relativo ao Imposto do Selo.

Aquando da aquisição de bens imóveis, os adquirentes dos bens são sujeitos, para além do pagamento do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, ao emolumento do

Imposto do Selo. Para efeitos de IS, e nos termos da Tabela Geral, aplicar-se-á a taxa de 0,8% às aquisições onerosas ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis.

Acontece que, as entidades abrangidas pelo benefício fiscal em análise, ficarão isentas do pagamento do respetivo IS por aplicação do disposto no artigo 60.º, n.º 1, al. b), do EBF.

“Estamos perante um benefício fiscal que se traduz num regime de neutralidade fiscal, que encontra acolhimento no artigo 81.º da CRP”.¹³²

Faz menção a alínea f) do artigo 81.º da CRP: “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.”.

Verificando-se a aquisição de imóveis por parte de uma cooperativa, aplicar-se-ão os benefícios fiscais estipulados no artigo 66.ºA, EBF.

“As cooperativas são pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles.”¹³³

Em sede de benefícios fiscais sobre o património, dispõe o n.º 8 do mencionado artigo que, a aquisição de prédios ou respetivas frações está isenta de pagamento em sede de IMT, quando o imóvel se destine à sede e ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social da cooperativa.

Nos termos do n.º 12 do artigo 66.ºA, do EBF, os benefícios fiscais aplicáveis em sede de IMT e IMI (previstos no n.º 8 e 9, respetivamente), apenas poderão ser revogados através de deliberação de assembleia municipal.

¹³² Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos Sobre o Património*. Coimbra, Almedina, p. 119

¹³³ Artigo 2.º, n.º 1, do Código Cooperativo

Abrangidos alguns dos benefícios fiscais atribuídos pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais, importa agora, sintetizar algumas das isenções previstas pelo Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Prevê o artigo 6.º do CIMT quais as isenções concebidas nesta sede. De modo abreviado, elencamos algumas das situações previstas ao longo do mencionado artigo que se configuram como isenções:

- a) São isentos o Estado, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais e as Associações e Federações de Municípios de direito público – Artigo 6.º, al. a), do CIMT.
- b) As instituições particulares de solidariedade social e entidades legalmente equiparadas – Artigo 6.º, al. e), do CIMT.
- c) As aquisições de prédios rústicos que se destinem à instalação primária de agricultores abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 81/91 de 18 de fevereiro.

Além das elencadas, são diversas as isenções previstas ao longo do artigo 6.º, CIMT. Nestes termos, antes de se proceder à liquidação, deveremos analisar minuciosamente se, a questão em observação, não se enquadrará numa das respetivas isenções de imposto, levando à não tributação.

Sucedendo-se a possibilidade de o imóvel adquirido se destinar à revenda, deveremos escrutinar o previsto pelo artigo 7.º, CIMT.

Faz menção o alegado artigo que “são isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda” – Primeira parte do n.º 1 do artigo 7.º, CIMT. Para estes efeitos, deve-se proceder à entrega da declaração prevista pelo artigo 112.º, CIRS – declaração de início de atividade – ou da declaração prevista pelo Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consoante o caso que se verifique.

A presente isenção não prejudica a eventual liquidação do imposto em causa, salvo se verifique que o adquirente desempenha costumeiramente a atividade de adquirente de imóveis para revenda – Artigo 7.º, n.º 2, CIMT. Para estes efeitos considerar-se-á que o mesmo o exerce mediante certidão entregue pelo serviço de finanças competente, no qual se faz menção a eventual aquisição de prédio para revende no ano anterior – n.º 3 do artigo 7.º, CIMT. O facto de escrito vem ainda reiterado no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa, relativo ao Processo n.º 578/2021-T, no qual se faz a seguinte menção: “Tal isenção não impede, nos termos do n.º 2 do art.º 7.º do CIMT,

a liquidação e pagamento de IMT nos termos gerais, salvo quando o adquirente comprove, mediante certidão passada nos termos do n.º 3 dessa norma, o exercício normal e habitual anterior da atividade de compra de imóveis para revenda.¹³⁴

Nestes termos, verificando-se somente a entrega prévia da declaração de início de atividade e fazendo-se menção, no título constitutivo da transmissão que, o prédio em causa se destina a revenda, em nada invalida a liquidação e pagamento do imposto nos termos gerais. É do interesse do beneficiário desta isenção elaborar requerimento dirigido ao chefe do serviço de finanças competente, solicitando a anulação do mesmo.

Neste sentido, faz referência ao acórdão aludido: “Caso, não obstante a liquidação e pagamento do IMT, o prédio seja revendido sem ser novamente para revenda no prazo de três anos, o adquirente pode requerer ao chefe do serviço de finanças competente, nos termos do n.º 4 do art.º 7.º, a anulação da liquidação e consequente reembolso do imposto;”¹³⁵

Se, para além da entrega dos dois documentos aos quais se faz menção anteriormente, se verificar que o adquirente procede ao exercício costumada atividade de revenda de bens imóveis, tendo ocorrido tal facto no ano antecedente, a sua isenção poderá ser concedida previamente à aquisição.

Por fim, são ainda isentas de pagamento de IMT, as aquisições de imóveis efetuadas por instituições de crédito – Artigo 8.º, CIMT.

Para reconhecimento das isenções previstas nos artigos 6.º, 7.º, 8.º e 9.º, do CIMT, devem os interessados proceder à entrega de requerimento anterior ao ato de transmissão junto do serviço de finanças competente. – Artigo 10.º, n.º 1, CIMT. O mesmo deve ser acompanhado da respetiva identificação e descrição dos bens em causa, bem como a finalidade que versa sobre os mesmos – Artigo 10.º, n.º 2, CIMT. Consoante a isenção que se verifique, o requerimento deve ainda ser acompanhado pelos documentos elencados no n.º 2 do artigo 10.º, CIMT.

¹³⁴ Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Processo n.º 578/2021-T, de 02-02-2022, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/view.php?l=MjAyMjAzMzAxNTUxNTAwLIA1NzhfMjAyMSAtVCAtIDlwMjltMDItMDIgLjBKVVVJUU1BSVURFTkNJQS5wZGY%3D>

¹³⁵ Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), Processo n.º 578/2021-T, de 02-02-2022, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/view.php?l=MjAyMjAzMzAxNTUxNTAwLIA1NzhfMjAyMSAtVCAtIDlwMjltMDItMDIgLjBKVVVJUU1BSVURFTkNJQS5wZGY%3D>

O artigo 10.º do Código do IMT regula, nestes termos, a metodologia das isenções, levando-nos a concluir que, excetuando-se as isenções previstas no artigo 8.º, n.º 1, CIMT e as provenientes de acordos realizados com o Estado, as restantes estarão adstritas à entrega do requerimento por parte dos interessados.

3.8 Os Imóveis Multifrações

“Todos sabemos como a interpretação das normas legais pode ser elástica, com cada interprete com a sua análise, em função da sua própria visão.”¹³⁶

Nestes termos, analisaremos a posição da Autoridade Tributária no que concerne à aplicação de taxas de IMT sobre “imóveis multifração”.

Considerar-se-ão como imóveis multifração os prédios “em propriedade total com divisões suscetíveis de utilização independente, quando as divisões têm diferentes afetações: serviços, armazéns e atividade industrial e habitação”.¹³⁷

A questão que se levanta prende-se com a aquisição deste tipo de imóveis e quais as taxas de IMT a aplicar face à sua particularidade. Levaremos em consideração o Processo n.º 2019001674 – IVE n.º 16756, com despacho concordante de 26 de dezembro de 2019 da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Faz menção o referido processo da AT que “quando a aquisição não configure uma aquisição de prédios urbanos destinados exclusivamente à habitação própria e permanente, ou destinados exclusivamente à habitação, nem se trata de uma aquisição de prédios rústicos, esta aquisição será

¹³⁶ PGA Solicitadores (2022.10) *Os Perigos da Letra da Lei – O Caso Fiscal dos Imóveis Multifração*. Disponível em: <https://pa-solicitadores.pt/pa-solicitadores-os-perigos-da-letra-da-lei-o-caso-fiscal-da-multifracao/>

¹³⁷ Autoridade Tributária e Aduaneira. Informação Vinculativa, Processo n.º 2019001674 – IVE n.º 16756, de 26-12-2019, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IV_IMT_%2016756.pdf

considerada uma aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas e será sujeita à taxa de 6,5% virgula prevista na al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT”.¹³⁸

No presente processo, o imóvel em causa é constituído por três divisões com utilização independente: uma divisão afeta a serviços, outra afeta a armazéns e atividade industrial, e por fim, uma terceira afeta a habitação.

Juridicamente, este configura-se como um único imóvel, no entanto, as suas múltiplas frações são suscetíveis de afetações diversas, das quais se verifica que não se inclui como destino do aquirente o uso exclusivo como habitação própria e permanente.

Acontece que, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou à luz desse processo que, a aplicação das taxas de IMT sobre o imóvel descrito se faria de acordo com a prevista pelo artigo 17.º, n.º 1, al. d), do CIMT, correspondente a 6,5%. No seu entendimento, a aplicação das taxas de IMT não poderá ser desagregada face à sua constituição em própria total.

Nestes termos, ocorrendo a afetação de uma divisão desse imóvel a qualquer destino que não seja “habitação”, a Autoridade Tributária considera de imediato que, a taxa aplicável será os 6,5%.

Esta solução não nos parece de todo viável.

Levemos em consideração o entendimento fiscal que o legislador atribui no artigo 12.º, n.º 3, CIMI: “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”.

Mais se acrescenta: “caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes” – Artigo 7.º, n.º 2, al. b), CIMI.

Ora, se em sede de IMI, é possível uma tributação das frações de um bem imóvel de forma independente, não se compreende qual a razão de o mesmo não ser suscetível de aplicação em sede de IMT.

¹³⁸ Autoridade Tributária e Aduaneira. Informação Vinculativa, Processo n.º 2019001674 – IVE n.º 16756, de 26-12-2019, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IV_IMT_%2016756.pdf

Nestes termos, considerar-se-ia que, em sede de IMT, a possibilidade de afetação das diversas frações de um imóvel a fins diversos, verificando-se a sua autonomização.

Certo que, por cada imóvel apenas poderia ser afeta a habitação própria e permanente do adquirente uma das suas frações, mas, abrindo-se a possibilidade de, às restantes frações cujo destino se demonstre distinto, fosse aplicável a taxa correspondente em sede de IMT consoante a sua permissão, do mesmo modo que ocorre em IMI.

4 – Considerações Finais

Aqui chegados, importa estabelecer algumas considerações finais no que concerne ao debate da temática em questão.

Civilmente, consideramos contrato-promessa a “convenção pela qual alguém se obriga a celebrar certo contrato”. Certo que, como verificamos, o mesmo pode efetivar-se de modo bilateral – através da geração de duas obrigações contratuais – ou unilateral – celebrando-se uma obrigação de contratar.

Sendo um contrato celebrado com regularidade, devido à sua faculdade de aplicabilidade em diversas circunstâncias e interesses, respeitando as imposições práticas dos operadores económicos.

Permitindo às partes a fixação do conteúdo de um contrato futuro, este possibilita o estabelecimento de uma obrigação de contratar, sem que, para isso, necessitem de proceder de imediato à celebração do contrato-prometido. Mais se acrescenta que, no decorrer da sua negociação, uma das matérias que mais capta a atenção das partes é a possibilidade de atribuírem ao mesmo eficácia real, de modo a resguardarem a sua posição em caso de incumprimento contratual.

Estabelecemos a diferença notória, em sede de garantias, entre o Registo Provisório de Aquisição e o Contrato-Promessa com Eficácia Real, sendo que, no momento atual, é-nos possível defender e acreditar numa maior viabilidade em termos de garantias contratuais, dos contratos celebrados à luz da eficácia real.

Em situações de incumprimento contratual ou mora no cumprimento, ilustrámos a diversas opções do contraente-fiel face à quebra das obrigações pela parte contrária, estabelecendo o regime aplicável caso se verse na resolução ou no recurso à execução específica do contrato.

Ademais, no que concerne à cessão da posição contratual, relevamos em termos civis o modo como a mesma se explana e aprimora, sendo esta, uma relevante questão em termos fiscais.

Com relação à fiscalidade aplicada à celebração do contrato-promessa de aquisição, foram diversas as temáticas concebidas.

Ademais, e como é notório, a receita fiscal proveniente do IMT decorre, predominantemente, da aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente (HPP). Consequentemente, este imposto traduz-se no esforço financeiro exigido às famílias aquando do seu ato de despesa mais expressivo. Destarte, quando requerido o pagamento do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o mesmo será insuscetível de cumprimento através do rendimento do cidadão.

Mais se acrescenta que, a obtenção de habitação se efetiva, dominantemente, com recurso a crédito bancário, justamente derivado da insuficiência do património necessário à realização do facto. Por ora, não havendo liquidez para fazer face à despesa total do montante da aquisição, haverá para fazer face ao acréscimo relativo à quantia do imposto a pagar?

Incentivará o IMT à manutenção da propriedade imobiliária nos seus atuais proprietários, desincentivando a sua futura transmissão?

A recente alteração às taxas aplicáveis à liquidação do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, derivada da inflação corrente, permitiu, de facto, a abrangência de um maior número de contribuintes que visem a aquisição de imóvel, demonstrando ainda o meio de aplicação das mesmas consoante versem sobre contratos de aquisição com ou sem cláusula de livre cedência.

No que concerne à sua liquidação e cobrança, explanámos o modo de aplicação do regime e os sujeitos passivos responsáveis pelo seu cumprimento. Sendo certo que, mesmo que estes usufruam de algum benefício fiscal atribuído pela Autoridade Tributária, devem os mesmos proceder, de igual modo, à liquidação do imposto, permitindo à AT o tomar de conhecimento da conjuntura do negócio jurídico.

Como vimos anteriormente, este imposto, apesar de ter a sua morte anunciada há vários anos, não tem previsão para cessar. O aumento da receita fiscal proveniente do mesmo tem aumentado significativamente, levando-nos a desacreditar que este venha, algum dia, a ter efetivamente a sua morte anunciada.

- Nabais, J. (2019). *Direito Fiscal*. (11.ª Ed.). Coimbra, Almedina
- Nunes, B. (2011). *Sinal no Contrato-Promessa* [Tese de Mestrado, Instituto Superior Bissaya Barreto]. <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29056/1/Sinal%20no%20Contrato-Promessa.pdf>
- Paiva, C. & Januário, M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos Sobre o Património*. Coimbra, Almedina
- Pires, J. (2016). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. (3.ª Ed.). Coimbra, Almedina
- Silva, J. (2021). *Sinal e Contrato-Promessa*. (15.ª Ed.). Coimbra, Almedina
- Telles, G. (2010). *Direito das Obrigações*. (7.ª Ed.). Coimbra, Almedina
- Teixeira, G. (2022). *Manual de Direito Fiscal*. (6.ª Ed.). Coimbra, Almedina
- Varela, A. (1973). *Das Obrigações em Geral*. Vol. I. (2.ª Ed.) Coimbra, Almedina
- Vaz, A. (1945). A Conversão e a Redução dos Negócios Jurídicos. *Revista da Ordem dos Advogados*, 5 (1 e 2), 147 e 148

Legislação e Doutrina Administrativa

Autoridade Tributária e Aduaneira. Informação Vinculativa, Processo n.º 2019001674 – IVE n.º 16756, de 26-12-2019, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IV_IMT_%2016756.pdf

Autoridade Tributária e Aduaneira. Informação Vinculativa, Processo n.º 2019001674 – IVE n.º 16756, de 26-12-2019, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IV_IMT_%2016756.pdf

Autoridade Tributária. Informação Vinculativa, Processo n.º 2028000171 – IVE n.º 13145, de 23-04-2018 [Ficha Doutrinária \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#)

Autoridade Tributária e Aduaneira, Informação Vinculativa, Processo n.º 2020000839 – IV n.º 18445 com despacho concordante de 02-11-2020, disponível em: http://eventos.apeca.pt/11_CIMT_18445.pdf

Autoridade Tributária e Aduaneira. Ofício Circulado n.º 40120, de 16-02-2023, disponível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/Oficio_circulado_40120_2023.pdf

Decreto n.º 19126, de 16 de dezembro de 1930. (1930). Diário do Governo n.º 292, Série I de 16-12-1930. <https://www.fd.unl.pt/anexos/investigacao/7508.pdf>

Decreto-Lei n.º 236/80, de 18 de julho do Ministério da Justiça. (1980) Diário da República n.º 164/1980, Série I de 18-07-1980. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/236-1980-472484>

Decreto-Lei n.º 379/86, de 11 de novembro do Ministério da Justiça. (1986) Diário da República n.º 260/1986, Série I de 11-11-1986. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/379-1986-220772>

Jurisprudência

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 623/2020-T, de 19-20-2021, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_imt=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&listPage=2&id=5720

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo n.º 578/2021-T, de 02-02-2022, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/view.php?l=MjAyMjAzMzAxNTUxNTAwLIA1NzhfMjAyMSAtVCAtIDlwMjltMDItMDIgLjBKVVVJU1BSVURFTkNJQS5wZGY%3D>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 059377, de 15-11-1963, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/88bf85c94188b645802568fc00397631?OpenDocument&Highlight=0,059377%20>

Acórdão Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 03B4295, de 06-05-2004, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/-/034A5D07B64F988980256EA9004CE9C1>

Acórdão Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 03ª3583, de 08-05-2003, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/07d52c592b3beaf880256e24002dcfff?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 628/09.3YFLSB, de 12-01-2010, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/fe3bc9ffeaf8fb93802576b800502e2a?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0499/10, de 03-11-2010, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f03c6f8ce9e4ad42802577d6004ffe17?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0728/12, de 06-02-2013, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6aac3261a9410b1c80257b2100556149?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 03B1568, de 18-09-2003, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/140886/>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, de 25-03-2014, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/76e5aecb567d953080257ca8003ec18e?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 924/14.8TVLSB.C1.S1, de 19-05-2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/4de9a8b23b09955180257fb8005724f9?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01328/17, de 11-04-2018, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7e71f4b926b842f88025827b004ba01a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 134/08-3, de 17-04-2008, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/55696/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 818/08.6TBVR.E1, de 31-03-2011, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/54475/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 1328/2002-7, de 18-03-2003, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/84384/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 844/2005-7, de 15-03-2005, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/a354b20c0452ec8b802571a8003e2b44?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal de Lisboa, Processo n.º 8937/2006-2, de 06-12-2007, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/79248/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 903/08.4TVLSB.L1-8 de 01 de março de 2012, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/Jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/c9cc133c41c4e320802579b9005a192d?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 28819/15.0YIPRT.L1-1, de 12-07-2018, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/Jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/e2061fd5d7dec5808025832e003a5b32?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 1003/09.5TTBRG.P1, de 31-05-2010, disponível em: <https://jurisprudencia.pt/acordao/15109/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 04147 de 21-09-2010, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0386fb7bda7ac4b2802577ab002b7ee8?OpenDocument>

Acórdão Tribunal Constitucional n.º 22/04, Processo n.º 224/03, disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_print_busca.php?buscajur=37%2066%2065%20&nid=1017

Webgrafia

Dinheiro Vivo. (2023.01.02) *Receita do IMT soma 1566 Milhões de Euros até Novembro e Bate Novo Recorde*. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/receita-do-imt-soma-1566-milhoes-de-euros-ate-novembro-e-bate-novo-recorde-15587872.html>

Expresso. (2023.02.06) *Receita do IMT Bate Recorde em 2022 e Supera Pela Primeira Vez o IMI*. Disponível em: <https://expresso.pt/economia/impostos/2023-02-06-Receita-do-IMI-bate-recorde-em-2022-e-supera-pela-primeira-vez-o-IMI-8afa6d5b>

Idealista. (2018.03.05). *Contrato Promessa de Compra e Venda: Fisco Está a Vigiar Cedências de Posição*. Disponível em: <https://www.idealista.pt/news/imobiliario/habitacao/2018/03/05/35696-contrato-promessa-de-compra-e-venda-fisco-esta-a-vigiar-cedencias-de-posicao>

Inspeção-Geral das Finanças. Finalidades Extrafiscais da tributação especial do consumo. https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap023.htm

Observador. (2020.05.26) *É Um Imposto Estúpido, Mas Ainda Cá Anda*. Disponível em: <https://observador.pt/opiniao/e-um-imposto-estupido-mas-ainda-ca-anda/>

P&A Solicitadores (2022.10) *Os Perigos da Letra da Lei – O Caso Fiscal dos Imóveis Multifração*. Disponível em: <https://pa-solicitadores.pt/pa-solicitadores-os-perigos-da-letra-da-lei-o-caso-fiscal-da-multifracao/>

Redução e Conversão do Negócio Jurídico – Diário da República Eletrónico. <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/reducao-conversao-negocio-juridico>