

O tratamento fiscal das procurações
irrevogáveis, em sede de IMT
Marta Sofia Gomes Moreira

03/2022

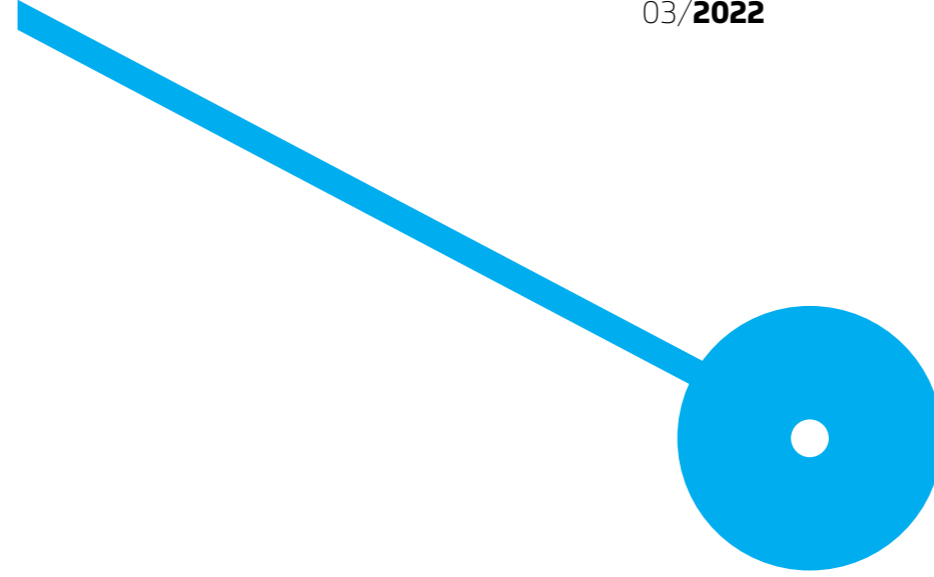
Marta Sofia Gomes Moreira

O tratamento fiscal das procurações irrevogáveis, em sede de IMT

O tratamento fiscal das
procurações irrevogáveis, em sede
de IMT

Marta Sofia Gomes Moreira

03/2022



**ESCOLA
SUPERIOR
DE TECNOLOGIA
E GESTÃO**
POLITÉCNICO
DO PORTO

Mestrado

Solicitadoria

O tratamento fiscal das procurações irrevogáveis, em sede de IMT

Marta Sofia Gomes Moreira

Prof. Doutora Patrícia Anjos Azevedo

À minha mãe,
com Carinho, Afeto desmedido e
Consideração eterna.

À Prof.^a Doutora Patrícia Anjos Azevedo,
com Admiração, Respeito e Amizade.

“A gratidão é o único tesouro dos humildes.”

(William Shakespeare)

Agradecimentos

Finalizada mais uma etapa do meu percurso académico, cumpre-me tecer algumas singelas e humildes palavras de agradecimento às pessoas que, de alguma forma, permitiram que este Projeto Avançado se concretizasse.

Começo pela família, particularmente pela minha mãe, pois sem ela não estaria onde estou hoje, por me ensinar que com esforço e dedicação podemos alcançar tudo na vida.

Aos meus irmãos, que apesar de serem muito novos, já sabem que o pilar fundamental na vida são os nossos, os que estão sempre connosco, por todos os momentos e, principalmente, por serem o meu primeiro público, sempre dispostos a ouvirem-me.

Ao meu namorado, por toda a paciência, pela amizade desmesurada e ombro reconfortante.

Às minhas colegas, que caminham comigo desde o início dos nossos percursos universitários, por estarmos todas no mesmo barco, pelos estudos em conjunto, pelas ideias trocadas, por muitos risos e momentos tensos nestes anos.

Aos Docentes que nesta casa tive o privilégio de contactar, que me dotaram de uma diversidade de conhecimentos imprescindíveis, em especial ao Dr. Nuno Miranda e Dr. Pedro Venâncio, pela disponibilidade manifestada e por todos os esclarecimentos necessários à completa realização deste Projeto.

Por último, mas não menos importante, à Prof.^a Doutora Patrícia Anjos Azevedo, minha orientadora, que desde os primeiros contactos soube que era com ela que queria desenvolver o presente trabalho, pois sabia que estaria tão empenhada nisto quanto eu e que nunca deixaria de exigir o máximo de mim. Agradecer-lhe, sobretudo, pela sua personalidade sincera e honesta, pela acessibilidade, motivação e confiança depositada.

Resumo

A Reforma da Tributação do Património, teve em vista, em especial, o combate à fraude e à evasão fiscal e, nesse sentido, o legislador, ciente das fragilidades do sistema fiscal de então, procedeu a diversas alterações ao Ordenamento Jurídico Português.

O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis surgiu no contexto de uma obsoleta conceção do imposto sobre o património, nomeadamente o Imposto Municipal de SISA (doravante designado de SISA), um dos impostos visados na reforma tributária. Aquando deste imposto, verificavam-se divergências entre as características da realidade social e a economia que o país vivia, no início do Século XXI e, por isso, facilmente permeável, dando asas à massificação de fraudes e evasões fiscais.

Dos recursos mais empregues, de forma a contornar o imposto de SISA, era a outorga das vulgas procurações irrevogáveis.

A insatisfação tributária da época assentou numa unanimidade de opiniões relativas à carência de reformulação da tributação do património imobiliário.

Com a reformulação tributária, pelo IMT, o legislador fiscal aprimorou situações já sujeitas pelo antigo imposto de SISA, como enquadrar novos factos geradores de tributos (incidência objetiva), como o caso das procurações irrevogáveis.

O presente Projeto Avançado tem como intenção a investigação dos efeitos da outorga das procurações irrevogáveis, em sede do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, bem como analisar a sua posição ante e após a Reforma da Tributação do Património, compreendendo de que forma o legislador atuou, tendo em vista pôr cobro à fuga aos impostos, e atingir o objetivo de satisfação dos interesses do Fisco. Desta forma, será, pois, analisada a procuração enquanto instituto jurídico de representação voluntária, tal como, as situações em que esta outorga releva interesse para efeitos de IMT e, ainda, a faculdade de substabelecimento das referidas procurações.

Numa fase final, debateremos algumas perspetivas práticas e tentaremos perceber se a solução encontrada pelo legislador produziu os efeitos pretendidos, através desta reforma.

Palavras-Chave

Procurações Irrevogáveis; Tributação; Imposto; Sujeito passivo.

Abstract

The Reform of Wealth Taxation was especially aimed at combating fraud and tax evasion and, to this end, the legislator, aware of the weaknesses of the tax system at the time, made several amendments to the portuguese legal system.

The Municipal Property Transfer Tax arose in the context of an obsolete concept of tax on assets, namely the Municipal SISA Tax (hereinafter referred to as SISA), one of the taxes targeted by the tax reform. At the time of this tax, there were divergences between the characteristics of the social reality and the economy that the country was experiencing, at the beginning of the 21st Century, and therefore easily permeable, giving wings to the massification of frauds and tax evasions.

One of the most common ways of avoiding the SISA tax was to grant irrevocable powers of attorney.

The tax dissatisfaction of the time was based on unanimity of opinions regarding the need to reformulate the taxation of real estate assets.

With the IMT tax reformulation, the tax legislator has improved situations already subjected to the former SISA tax, as well as framed new taxable events (objective incidence), such as the case of irrevocable powers of attorney.

This Advanced Project aims to investigate the effects of the granting of irrevocable powers of attorney irrevocable powers of attorney, regarding the Municipal Tax on the Transfer of Real Estate, as well as to analyze its position before and after the Reform of Wealth Taxation, understanding how the legislator acted, in order to stop tax evasion and achieve the goal of satisfying the interests of the Tax Authorities. Therefore, we will analyse the power of attorney as a legal institute of voluntary representation, as well as the situations in which this granting is of interest for IMT purposes and, further, the possibility of subrogation of such powers of attorney.

In the final stage, we will discuss some practical perspectives and try to understand if the solution found by the legislator has produced the intended effects, through this reform.

Keywords

Irrevocable Powers of Attorney; Taxation; Tax; Taxable person.

Índice

Resumo	5
Palavras-Chave	6
Abstract	7
Keywords.....	8
Siglas e Abreviaturas.....	11
1. Introdução.....	14
1.1 Enquadramento e justificação para a escolha do tema.....	14
1.2 Objetivos principais.....	18
1.3 Contributos inovadores e metodologias da investigação	19
2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.....	20
2.1 Evolução histórica do imposto.....	24
3. As Procuções	28
3.1 Generalidades	28
3.2 As procuções irrevogáveis	30
3.3 A procução no interesse comum	32
3.4 A procução no interesse exclusivo do procurador	35
3.5 A procução no interesse de terceiro	37
3.6 A irrevogabilidade	39
3.6.1 A irrevogabilidade da procução no interesse comum.....	41
3.6.2 A irrevogabilidade da procução no interesse exclusivo do procurador	42
3.6.3 A irrevogabilidade da procução no interesse de terceiro	44
3.7 Substabelecimento das procuções irrevogáveis.....	45
4. A revogação das procuções irrevogáveis	48
4.1 A revogação por mútuo acordo	49
4.2 A revogação por justa causa- resolução	51
4.3 Anulação do IMT.....	55
5. As procuções irrevogáveis como facto gerador de evasão fiscal	57
6. A justificação das procuções irrevogáveis como facto sujeito a tributação .	58
7. As procuções irrevogáveis como facto gerador de IMT.....	60
8. As procuções irrevogáveis em sede de IMT- regime atual	61
8.1 A outorga de procuções irrevogáveis, respeitante a partes sociais de sociedades, que disponham de bens imóveis	63
8.2 Moldes de tributação do imposto	66
8.2.1 Liquidação do imposto	67
8.3 Tributação da transmissão definitiva do bem imóvel	71
9. A aplicação das normas de IMT nas PIs pela jurisprudência	78

9.1 Acórdão do TCAS de 19 de março de 2013, em que é relator Joaquim Condesso, Processo n.º 05472/12	79
9.2 Acórdão do TCAS de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, Processo n.º 356/10.7BELRS	82
9.3 Acórdão do STA de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, Processo n.º 0989/10	87
9.4 Acórdão do STA de 10 de março de 2011, em que é relator Valente Torrão, Processo n.º 0386/10.....	90
9.5 Decisão arbitral do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Processo n.º 859/2019-T.....	94
10. Discussão do tema.....	100
11. Conclusões	105
Referências Bibliográficas	107
Webgrafia.....	109
Referências Jurisprudenciais	110
Doutrina Administrativa.....	112
Legislação	113

Siglas e Abreviaturas

«A»

Ac.- Acórdão

Al.- Alínea

Als.- Alíneas

Art.- Artigo

ARTS.- Artigos

AT- Autoridade Tributária

«C»

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC- Código Civil

Cf. – Confronte

CIMSISSD- Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações

CIMT- Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIMI- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CN- Código do Notariado

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

«D»

Dec. Arb.- Decisão arbitral

Dec. Lei– Decreto Lei

DPA- Documento Particular Autenticado

«I»

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IS- Imposto do Selo

«L»

LFL- Lei das Finanças Locais

LGT- Lei Geral Tributária

«N»

n.º - Número

«O»

Op. Cit. – *opere citato*

«P»

p. – Página

PI- Procuração Irrevogável

PIs- Procurações Irrevogáveis

pp. – Páginas

Proc. – Processo

«**R**»

RJAT- Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

RJIFNA- Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

«**S**»

ss - seguintes

STA – Supremo Tribunal de Justiça

«**T**»

TAF- Tribunal Administrativo e Fiscal

TCAS –Tribunal Central Administrativo do Sul

TRC- Tribunal da Relação de Coimbra

«**V**»

Vd. – *Vide*

Vol. – Volume

VPT- Valor Patrimonial Tributário

1. Introdução

1.1 Enquadramento e justificação para a escolha do tema

A livre circulação de pessoas e bens, entre outros fenómenos, deram origem a incommensuráveis contrariedades, crises e impasses que, nos primórdios, se afiguravam incontrolláveis, mas que no quotidiano, felizmente, já se evidenciam soluções para os mesmos. Dentro destas problemáticas encontram-se os impostos.

Posto isto e, ao invés do que em tempos remotos acontecia, os cidadãos, nos dias de hoje, esperam que o Estado lhes proporcione a satisfação de um alargado número de necessidades coletivas, a saber: o bem-estar da comunidade; a segurança social; a cultura; a formação e a saúde, a acrescer a outras que há muito eram entendidas como questões de soberania, tais como a Justiça, a Defesa e a Administração Interna. Nessa perspectiva, atualmente, temos o que alguns denominam de Estado Social.

Todavia, este Estado Social é um Estado que carece de mais (e novos) moldes de financiamento para fazer face a tão prestigiosos imperativos, visto que, por essa razão, é crucial que os contribuintes- pessoas singulares ou coletivas-, ajam com absoluta correção, respeitando as normas reguladas pelo legislador fiscal; ou, por outras palavras, para que o Estado consiga satisfazer na íntegra as suas atribuições e versar sobre a problemática da fuga aos impostos. No entanto, lamentavelmente, este género de comportamentos é cada vez mais comum por parte dos contribuintes, com o intuito de escaparem ao pagamento dos impostos e, assim, atingir uma situação fiscal mais favorável. Consequentemente, na realidade em que vivemos, podemos verificar que nos encontramos perante um Estado Fiscal (isto é, um Estado cujo intuito passa – principalmente – por cobrar impostos), como condição do Estado Social¹, dado que as novas funções tendentes às conformações económica e social pressupõem um alargamento das necessidades financeiras, que serão respondidas através da cobrança de impostos, o que trará uma maior receita fiscal aos cofres do Estado².

¹ Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Revista Revisores & Auditores, Lisboa, dezembro de 2015, p. 51.

² Como escrevem DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO citando SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA “não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem Impostos” - Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *Op. Cit.*, p. 52.

A nossa Constituição da República (CRP) é indiscutivelmente a primeira das fontes ou, como nos refere CASALTA NABAIS³, ‘*modos de revelação das normas jurídico-fiscais*’. De facto, não deverá existir dúvida de que o direito dos impostos se apresenta moldado pela ‘*constituição fiscal*’, ou seja, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais que disciplinam quem, como e quando pode haver tributação e o que tributar, criando uma cadeia de organização, de limites à tributação⁴.

Entenda-se que o Estado Fiscal é perspetivado a partir dos cidadãos e, nesta perspetiva, o Estado Fiscal concretiza-se no princípio da liberdade. Transpondo por outras palavras, os atuais impostos são um preço que é pago por todos nós ‘*por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, (...), assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais*’⁵.

A presente conceção encontra-se bem patente na nossa lei fundamental. Observe-se a disposição do art. 103º, n.º 1 da CRP que, na sua epígrafe ‘*sistema fiscal*’, dispõe que ‘*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*’, devendo ser articulada com o art. 9º, alínea d) do mesmo diploma, que estipula como tarefa fundamental do Estado a promoção do ‘*bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*’. Neste sentido, e tendo em conta este preceito, DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO⁶ apontam que ‘*os cidadãos têm, por um lado, um dever fundamental de pagar os seus impostos, contribuindo desse modo para a sustentabilidade económica e social da sociedade onde se inserem e, por outro, a liberdade para planearem fiscalmente as suas atividades e os seus rendimentos de modo a delimitar o montante das suas obrigações fiscais*’, por esta razão, encontram-se em conflito diversos direitos e deveres do contribuinte que devem ser harmonizados.

³ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2017, p. 131.

⁴ Cf. MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, TOMO II, (Artigos 80º a 201º), Coimbra: Coimbra Editora, 2006, anotações ao artigo 103º, pp. 213 a 223.

⁵ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, *Op.Cit.*, p. 134.

⁶ Cf. MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *Op.Cit.*, p. 52.

A ‘‘estadualidade fiscal’’ traduz, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a conseqüente sustentação financeira daquele, como afirma CASALTA NABAIS⁷, através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela vida do imposto. Assim, só essa separação permite que o Estado e a economia atuem segundo critérios próprios ou autónomos.

Encontramo-nos face ao ‘‘mínimo de subsistência estadual’’⁸, o qual, se não for satisfeito, poderá pôr em perigo a existência do Estado, dado que a existência de um nível de gastos abaixo do qual o Estado seria incapaz de cumprir as funções elementares, ele tem de impor e cobrar os impostos necessários ao cumprimento daquelas tarefas que indubitavelmente lhe correspondem.

A CRP determina no seu art. 104º, n.º3 a tributação do património, colocando-a ao serviço da igualdade entre os cidadãos. Desde há muito que a tributação do património constitui uma importante fonte de receita para os poderes públicos. A sua origem reporta-se a tempos medievais em que a propriedade imobiliária era vista como a manifestação visível da riqueza pessoal⁹.

Adam Smith¹⁰ apresenta quatro axiomas fundamentais¹¹:

- os cidadãos devem contribuir em função (ou proporção) dos seus rendimentos e riqueza (princípio da equidade);
- os impostos devem ser certos e não arbitrários (princípio da certeza ou segurança jurídica);
- os impostos devem incidir sobre os contribuintes ou transações sob a forma mais conveniente (princípio da simplicidade); e
- os custos de incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo (princípio da eficiência).

⁷ Cf. NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses. Coimbra: Almedina, SA, 2004, p. 196.

⁸ Cf. *Idem ibidem*, p. 216.

⁹ Cf. MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da *Manual de Direito Fiscal, Perspetiva multinível*, 1ª Ed., Coimbra: Edições Almedina, SA, 2016, p. 421.

¹⁰ Adam Smith foi um filósofo e economista britânico nascido na Escócia.

¹¹ Cf. SMITH, Adam, *Riqueza das Nações*, 6ª Ed., Vol. II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, disponível para consulta online em: <https://gulbenkian.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço, p. 485 a 488

A estes axiomas foram e vão sendo acrescentados princípios, uma vez que há cada vez mais preocupação em manter e alargar sistemas fiscais competitivos e justos¹².

Na contemporaneidade, a tributação do património encontra-se associada ao financiamento do poder local, representando-se pela capacidade de gerar uma capacidade considerável de receitas, pela sua relativa simples administração, estimulando a responsabilidade política do poder local e por constituir uma fonte estável de financiamento.

Dessarte, a tributação do património cumpre, assim, uma função constitucional de garantia institucional da autonomia do poder local¹³, viabilizando os meios de que necessita para realizar as suas funções de forma mais independente e eficaz.

¹² Cf. Cf. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2021, p. 53.

¹³ Cf. MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da, *Op.Cit.*, p. 421.

1.2 Objetivos principais

Em primeiro lugar, será realizada uma introdução genérica sobre de algumas das teorias do Direito Fiscal, que entendemos serem as mais pertinentes e adequadas para o que se tem em vista abordar no nosso Projeto Avançado, seguindo-se um breve enquadramento atinente ao IMT, partindo do Imposto de SISA.

Em seguida, tem-se em vista descortinar as procurações irrevogáveis, através, nomeadamente: o que são; para que servem; perceber a justificação das PIs como facto sujeito a tributação; as PIs como facto gerador de IMT.

Cabe-nos, também, analisar o que levou à aplicação do pagamento do IMT e porque não também do IS, já que se equipara à celebração real de compra e venda as procurações irrevogáveis, para que, a diante, possamos aprimorar se o contribuinte, possivelmente, sai, ou não, prejudicado ao celebrar estas procurações.

Além disso, é importante neste Projeto entender a questão da exclusão de qualquer isenção e redução das procurações irrevogáveis.

Outros aspetos relevantes são investigar os entendimentos atinentes caso as PIs não sejam utilizadas; caso as PIs forem sujeitas a condição.

Por outro lado, o Projeto Avançado em causa tem como objetivo, além dos demais, perceber a aplicação das PIs nos dias de hoje, ou seja, perceber se a força de recurso a este instrumento jurídico ainda se mantém.

1.3 Contributos inovadores e metodologias da investigação

Com este Projeto, pretendemos trabalhar a temática proposta de uma forma monográfica e o mais completa possível.

A metodologia de investigação que iremos utilizar na nossa dissertação é de cariz essencialmente técnico-científico e, por isso, com uma forte componente teórica, sendo certo que a tónica passará também por trazer algum contributo prático, na medida do possível.

Além disso, recorrer-se-á a pesquisas e, por seu turno, à análise de diversificados trabalhos e obras desenvolvidas sobre o tema, bem como acórdãos, com a finalidade de ser estabelecer uma ligação entre as três vertentes de destacada relevância: a legislação, a doutrina e a jurisprudência.

2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Desde logo, importa elucidar a noção de imposto¹⁴: *“O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação de receita”* – SÉRGIO VASQUES. Por outras palavras, o imposto estabelece uma prestação pecuniária, na medida que integra uma relação de natureza obrigacional, que por sua vez estabelece um vínculo entre um sujeito ativo (cf. art. 18º, n.º1 LGT)- uma entidade pública- e um sujeito passivo (cf. art. 18º, n.º3 LGT)- o contribuinte- dotados de obrigações corresponsivas e pressupõe a entrega de valores monetários (dinheiro) ou é concretizada em equivalente a dinheiro, nos serviços de finanças ou através de transferências bancárias; coativa, dado que é imposta por lei (cf. art. 103º, n.º2 CRP), ou seja, não depende da vontade do particular, visto que o Estado impõe o pagamento do valor pecuniário *ex lege* e o imposto passa a ser exigido, independentemente da vontade do contribuinte; unilateral, pois não está, a prestação, associada a alguma contraprestação; exigida por uma entidade pública, como Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais (cf. art. 103º, n.º1 CRP); com angariação de receita, isto é, a finalidade principal do imposto é arrecadar receitas para cobrir as despesas públicas e assim satisfazer as necessidades coletivas, os fins públicos.

Neste Projeto Avançado, o imposto relevante é o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, encontrando-se regulado no nosso ordenamento jurídico pelo Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, imposto este, que surgiu em 2004 no âmbito da Reforma da Tributação do Património, tendo vindo substituir um dos mais antigos impostos portugueses, denominado Imposto Municipal de Sisa, vulgarmente denominado SISA.

O IMT é, primeiramente, um imposto sobre o património, que *“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 registo, bem como pelos actos de aquisição onerosa ou gratuita daqueles bens que se encontram igualmente sujeitos a tributação em sede própria”* - de acordo com o Relatório sobre a Reforma Fiscal do Ministério das Finanças de 1997.

¹⁴ Cf. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2018, p. 208.

Sendo o IMT um imposto sobre a riqueza, este dá cumprimento ao comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais de capacidade tributária dos contribuintes, juntamente com os rendimentos (cf. art. 103, n.º1 da CRP).

Tal como o próprio nome do imposto sugere e sendo simultaneamente sustentado pelo art. 2º, n.º1 do CIMT, o IMT visa tributar as operações de transmissão a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, situados em território nacional. Diz-se, ainda, municipal pois a receita deste imposto, apesar de cobrado pela Administração Central, reverte a favor das Câmaras Municipais onde o bem se insere, como o art. 14º da LFL, alínea b) assim o menciona “*Constituem receitas dos municípios: O produto da cobrança do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)*”. Fica, pois, evidente que estamos perante um imposto municipal, tal como a própria designação do tributo o faz, que é liquidado e cobrado pela administração tributária do poder central do Estado e entregue ao seu credor real, o município em que os imóveis que originam o tributo em causa se localizam¹⁵.

No entanto, e como refere JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁶, os conceitos de transmissão, onerosidade e de imóvel em sede de IMT, coincidem, em princípio, com os do Direito Privado, só não sendo assim nos casos em que a lei fiscal, nomeadamente com o intuito de prevenir a fuga ao imposto, dispuser em sentido diverso.

Quanto ao conceito de imóvel, repare-se, que o legislador no n.º 2 do art. 1º do CIMT, remete para o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, que no seu art. 2º n.º 1 atribui um conceito mais amplo do que aquele que resulta na nossa lei civil. Mas, mais importante, para efeitos do presente estudo, são as diversas situações em que o legislador prevê a tributação em sede de IMT, mesmo quando não haja lugar a uma transmissão efetiva. Foi amplificado o conceito de transmissão, para efeitos de IMT, criando ao longo das alíneas dos n.ºs 2 e 3 do art. 2º um alargado leque de ficções de transmissões fiscais, que resultam no alargamento do âmbito da incidência objetiva em sede de IMT, tal como nos refere o Acórdão do STA de 03 de novembro de 2010, Processo 0499/10 ”I - *Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre*

¹⁵ Cf. RODRIGUES, Carlos, Anotação ao art. 1º do CIMT, dos *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, CIMI, CIMT e CIS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019, p. 251.

¹⁶ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal, Op.Cit.*, p. 607.

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 (cfr. a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT), bem como a celebração de contratos promessa em que se preveja a possibilidade do cedente ceder a sua posição contratual a terceiro (cfr. a alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT) ”. Ainda assim, estão sujeitas a IMT, determinadas operações que direta ou indiretamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da incidência¹⁷.

Este imposto consiste num imposto indireto, posto que atinge manifestações mediatas ou indiretas da capacidade contributiva e, por isso, tributa a transferência de bens, nesta conjuntura, os bens imóveis, e não há diferenciação sobre os sujeitos passivos e os seus rendimentos. Logo, incide sobre pessoa diversa daquela que suporta o encargo económico do imposto, sobrecarregando a riqueza que está presente na esfera jurídica de terceiro¹⁸. Além disso, caracteriza-se ainda por ser um imposto real ou objetivo, na medida em que a matéria coletável é determinada objetivamente, sem se atender às circunstâncias pessoais e socioeconómicas do contribuinte, ou seja, a matéria coletável é tributada independentemente das situações pessoais e familiares do contribuinte.

Nas alíneas c) e d) do n.º 3 do art. 2º do CIMT surgem as relevantes proclamações irrevogáveis, como estando sujeitas a IMT, bem como os seus subestabelecimentos. É de reparar, que as lacunas resultantes de normas tributárias não são suscetíveis de interpretação analógica (cf. art.º 11, n.º 4 da LGT), razão pela qual, apenas esta tipificação legal passou a permitir esta tributação.

Finalmente, podemos ter uma noção mais desenvolvida, então, o IMT versa sobre transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse mesmo direito, sobre bens imóveis, que se situem em território nacional (cf. art. 2º CIMT), a taxas progressivas ou proporcionais (cf. art. 17º CIMT) e é devido,

¹⁷ Cf. Preâmbulo do CIMT.

¹⁸ Cf. VASQUES, Sérgio, *Op.Cit.*, p. 216.

geralmente, pelo transmissário ou adquirente (cf. art. 4º CIMT) que efetua a respetiva liquidação (cf. art. 19º CIMT)¹⁹.

¹⁹ Cf. TEIXEIRA, Glória, *Op.Cit.*, p. 261.

2.1 Evolução histórica do imposto

O Imposto Municipal de Sisa, vulgarmente denominado meramente por SISA, ao longo dos anos, foi-se tornando desajustado ao panorama económico e social que se vivia no início do Século XXI em Portugal, muito por culpa do crescimento do mercado imobiliário ao nível da construção, do preço e do volume de negócios que se realizavam até meados de 2003.

Este imposto era um dos mais antigos impostos portugueses, desde 1991 e, tratava-se do único imposto que permaneceu dos impostos mais típicos e importantes do *ancien regime*- as sisas, *acises*, *excises* (que incidiam sobre a transmissão onerosa de quaisquer bens, independentemente da sua natureza- móvel ou imóvel), que viram-se ser extintas, na parte respeitante aos bens móveis, pelo Decreto de 19 de abril de 1832, um dos renomados decretos da Reforma de Mouzinho da Silveira, que estabeleceram no nosso país a disciplina jurídica própria do Estado Liberal, por constituírem um entrave inadmissível ao comércio, como assim o recorda CASALTA NABAIS²⁰.

As procurações irrevogáveis eram instrumentos negociais de uso progressivo pelos agentes económicos no mercado imobiliário nos anos que antecederam a entrada em vigor da Reforma da Tributação do Património. As razões da sua proliferação, isto é, do seu uso assentavam na simplicidade, rapidez e informalidade que proporcionavam nas relações económicas entre os agentes, dado o formalismo do contrato de compra e venda- forma jurídica típica da transmissão onerosa da propriedade imobiliária- não se compatibilizava com as exigências de rapidez e maleabilidade da nossa atual economia.

Elaborado na década de 1950, o Código da SISA, não previu a tributação deste tipo de operações negociais, levando ao aumento da sua utilização, uma vez que os agentes económicos conseguiam resultados idênticos aos da celebração dos contratos de compra e venda, sem suportar o encargo da SISA²¹.

Além do mais, o Código da SISA padecia, também, de inúmeros formalismos nas normas de incidência, em grande parte moldadas à medida dos contratos tipificados no Código Civil, para as transmissões patrimoniais. Assim sendo, a criatividade dos

²⁰ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal, Op.Cit.*, p. 607.

²¹ PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2016, p. 311.

empresários levou a que o Código da SISA se tornasse gradualmente desajustado da realidade económica.

Na sua versão original, o CIMSISDD continha uma norma reservada a evitar este tipo de operações evasivas que estabelecia *“Salvo prova em contrário, presumir-se-á simulado o mandato com poderes de alienação de bens quando se estabelecer, para o caso de ser revogado, uma indemnização de importância aproximada ao valor desses bens, ou quando o mandatário ficar dispensado de dar contas do preço por que os vender”*²².

Não obstante o carácter restritivo desta norma, ela era aplicada com alguma frequência pelos serviços da administração fiscal, que procediam à liquidação do imposto quando verificados os seus pressupostos, empregando para tal mecanismo previsto no corpo do mesmo artigo, que mandava liquidar prontamente a SISA pelo contrato dissimulado.

Contudo, com a entrada em vigor do RJIFNA²³, pelo Dec. Lei n.º 7/96, de 7 de fevereiro, foi revogado todo o capítulo das penalidades do CIMSISDD e aquela norma também desapareceu, apesar de não ser materialmente uma norma sancionatória. Posto isto, a partir desse momento, o sistema fiscal ficou desprovido de instrumento jurídico que possibilitasse a liquidação da SISA nos casos das procurações irrevogáveis relativas a imóveis que abrangessem autênticos negócios de transmissão de propriedade mobiliária, que não fossem os artigos 38º e 39º da LGT²⁴. Esta circunstância pode também ter contribuído para o forte crescimento do uso deste tipo de contratos, quando relativos a bens imóveis, que se verificou nos últimos anos de vigência da SISA.

JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES²⁵ enuncia como principais causas da vulnerabilidade deste imposto o desajustamento dos valores patrimoniais dos prédios urbanos com a realidade económica, bem como a rigidez das normas de incidência da SISA.

²² Cf. art. 162º CIMSISDD.

²³ O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) foi aprovado pelo Dec. Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, vindo sistematizar e tipificar num único diploma as infrações ao sistema fiscal, que até então se encontravam dispersas pelos diplomas legais que instituíam os vários impostos.

²⁴ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p. 314.

²⁵ Cf. *Idem* ibidem, pp. 311 a 314.

Assim sendo e somando ao elevado valor da taxa de SISA (10%)²⁶, que recaía sobre o sujeito passivo numa altura em que este já suportava um abastado esforço económico, devido à aquisição de um bem imobiliário, levou a que o mercado imobiliário tentasse procurar alternativas, de forma que não se enquadrassem no âmbito deste imposto e, por conseguinte, não se estendesse ao seu pagamento.

Uma das fórmulas negociais, que o mercado encontrou, e que permitia contornar o sistema fiscal, era a outorga das vulgas procurações irrevogáveis, sobre as quais se debruça o presente estudo. Na prática, o procurador ficava com o poder de alienar o bem a terceiros, sem ter de pagar imposto.

Todavia, outra forma relativamente simples de contornar a tributação em sede de SISA, era a prática de negócios parcialmente simulados, de forma a reduzir o imposto²⁷.

Estas práticas, tornaram-se generalizadas e aceites pela sociedade, bem como nos dias de hoje se tornou hábito. Estas situações surgem, muitas das vezes, por culpa da forma como nós Portugueses, levamos em consideração o Sistema Fiscal e as contribuições que para este devemos fazer.

Por tudo isto, o legislador consciente da dimensão do problema das procurações irrevogáveis como fonte de evasão fiscal em SISA, deparando-se com um imposto ineficaz para o Estado, sentiu a necessidade de proceder a esta reforma, tendo em vista o combate à fraude e à evasão fiscal.

A Reforma da Tributação do Património operada entre os anos 2003 e 2004, veio preservar a efetivação do princípio da igualdade consagrado no art.º 104, n.º 3 da CRP onde se encontra expresso que “*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”, sendo que tal só é concretizável se o sistema fiscal for o mais eficiente possível.

Dessarte, o IMT foi o substituto, em 2004, do Imposto Municipal de SISA, isto é, do imposto que versava sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, bem como outros direitos que se consideram equiparáveis a este, sobre os bens imobiliários, através do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro. Com esta

²⁶ Cf. ESTEVES PEREIRA, João Manuel, *Fiscalidade – TOMO I*, 1ª Ed., Lisboa: Plátano Editora, SA, 1994, p. 240.

²⁷ Cf. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT*. 2019, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

mudança, verificou-se que o IMT não se limitou em reproduzir as regras de incidência do anterior imposto, a SISA, e, por isso, quis sujeitar novas situações, as quais o legislador considerou pertinentes de ser objeto de integração no conceito fiscal de transmissão onerosa de imóveis, como as procurações irrevogáveis²⁸.

Através deste instrumento o procurador adquire sobre o imóvel os poderes materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, sendo que faz sentido que seja sujeito ao imposto que tributa as aquisições de imóveis, bem como se em contrapartida da aquisição desses poderes, através da procuração o procurador paga um preço ao proprietário, deve, de igual modo, esse negócio ser sujeito ao imposto que tributa a aquisição onerosa de imóveis.

Desta forma, o CIMT vem dar maior relevo à substância dos atos do que ao respetivo formalismo jurídico, configurando as procurações irrevogáveis como uma transmissão.

²⁸ Cf. GODINHO SERÔDIO, Fábio Jorge, *A Reforma da Tributação do Património*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2013. Relatório final de Estágio do Mestrado em Administração Pública, p. 31.

3. As Procuраções

3.1 Generalidades

As procuраções integram o instituto jurídico de representação voluntária, encontrando-se reguladas no Código Civil, nos artigos 262º e ss. O art. 262º, n.º1 do CC prescreve que a procuраção é o “...ato pelo qual alguém atribui a outrem, voluntariamente, poderes representativos.”, contudo, para melhor compreensão do conceito, socorremo-nos agora, de um Acórdão do TCAS²⁹, que definiu a procuраção da seguinte forma: “a procuраção constitui um negócio cujo efeito consiste em alguém, o dominus, atribuir a outrem, o procurador, poderes para que este celebre negócios ou pratique outros atos jurídicos em sua representação e o substitua assim na prática desses atos ou negócios”.

Caracterizam-se por serem negócios jurídicos unilaterais³⁰, mediante os quais o representado – *dominus*-, atribui a outrem, voluntariamente, poderes de representação- denominado procurador- (cf. art. 262º, n.º 1 CC). Esta personagem fica, então, vinculada a praticar os atos jurídicos em nome do representado, substituindo-o na prática desses atos ou negócios que, por seu turno, produzirão efeitos na esfera jurídica do *dominus*³¹.

Porém, sucede a indagação de saber se é exequível recorrer-se à procuраção, em que o procurador celebre negócios em nome do representado, mas no seu próprio interesse, no interesse de terceiro, ou em conciliação de ambos os interesses, o qual analisaremos em seguida³².

Constatando o n.º 2 do art. 262º do CC, em regra, as procuраções revestirão a forma exigida para o negócio que se irá realizar (art 262º, n.º2 *a contrario* CC)³³, por exemplo, a compra e venda de um imóvel, seja ele destinado para habitação, comércio ou outro fim, deverá ser realizada, mediante Escritura Pública ou Documento Particular Autenticado (cf. art. 875º CC) e, portanto as procuраções deverão seguir estas formas. É

²⁹ Cf. Ac. do TCAS de 09 de junho de 2016, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 03312/09.

³⁰ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *Teoria Geral do Direito Civil*, 5ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2008, p. 440.

³¹ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *Procuраção irrevogável*, 2ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2017, p. 5.

³² Concretamente nos subpontos que se seguirão- 3.3 a 3.5.

³³ Cf. NETO FERREIRINHA, Fernando, *Manual de Direito Notarial- Teórica e Prática*, 1ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2016, p. 1089.

mais comum verificarmos a procuração sob a forma de DPA, uma vez que as Escrituras Públicas são adstritas, apenas, aos Notários e, normalmente quem realiza este tipo de negócios jurídicos são os Advogados ou Solicitadores e estes só podem realizar, então, procurações sob a forma de DPA, isto, claro, quando os procuradores são profissionais liberais, pois pode assim não o ser, ou quando se recorram a estes profissionais para serem realizadas.

3.2 As procurações irrevogáveis

No caso do Projeto Avançado em questão, cumpre abordarmos, especificamente, as vulgas procurações irrevogáveis, dado que é sobre estas que incide o presente estudo.

O n.º 2 do art. 265º do CC prescreve que a procuração é livremente revogável pelo representado, todavia, permite que se convencie o contrário, ou que o mandante-*dominus* -renuncie ao direito de revogação. Acrescenta, ainda, o n.º 3 do mesmo artigo que quando a procuração tiver sido conferida também no interesse do procurador ou de terceiro, esta não pode ser revogada sem acordo do interessado, a não ser que ocorra justa causa. Assim sendo, parece-nos razoável depreender que a irrevogabilidade da procuração pode resultar de duas situações distintas.

Sendo as procurações revogáveis e quando sejam emitidas no exclusivo interesse do representado, este tem o poder de livremente revogar a procuração, por outras palavras, o representado, a qualquer momento, pode fazer com que a mesma deixe vigorar, tirando-lhe o devido efeito (cf. art. 265º, n.º 1 CC), quando nada obste a isso (cf. art. 265º, n.º 2 CC).

O mesmo não acontece com as procurações irrevogáveis, pois estas não são objeto de anulação, quando sejam emitidas, para além do representado, no interesse de um terceiro, ou até mesmo do próprio procurador (cf. art. 265º, n.º 3 CC)³⁴.

O douto acórdão³⁵ supra referido, conclui referindo que é *‘irrevogável a procuração no interesse exclusivo do dominus (cfr. artigo 265º, n.º 2 do Código Civil), que é livremente revogável e a procuração também no interesse do credor ou de terceiros (cfr. artigo 265º, n.º 3 do Código Civil), que é irrevogável, salvo acordo do interessado ou justa causa’*.

Todavia, as procurações para serem irrevogáveis não dependem de uma cláusula expressa de irrevogabilidade, basta que resulte do relacionamento da procuração com a relação subjacente, sendo ineficaz a sua estipulação³⁶.

Não obstante do que acima foi referido sob a forma em geral das procurações, no caso das procurações irrevogáveis, estas devem assumir forma legal e por isso têm por

³⁴ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos*. Coimbra: Almedina, SA, 2009, pp. 308 e 309.

³⁵ Cf. Ac. do TCAS de 09 de junho de 2016, em que é relatora Ana Pinhol, proc. n.º 03312/09.

³⁶ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos, Op. Cit.*, p. 310.

base um instrumento público notarial³⁷, isto é, devem ser realizadas sob a forma de Escritura Pública (cf. art. 116º, n.º2 CN), lavrada em cartório notarial, cujo original é arquivado no cartório em causa.

A outorga de procurações irrevogáveis que confirmam poderes de transferência da titularidade de imóveis, ou de figuras parcelares desse direito, bem como os seus substabelecimentos, são obrigatoriamente registadas em ‘<http://www.procuracoesonline.mj.pt/ProcuracoesOnline/>’, tal como nos indica o art. 1º da Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, devendo o registo ser promovido pela entidade que a outorgou no próprio, ou então no primeiro dia útil seguinte. Note-se que nos casos suprarreferidos, sem o registo não ocorre a produção de quaisquer efeitos. Ao impor na lei, a forma de instrumento público, o legislador estabeleceu a obrigatoriedade de este negócio jurídico ser celebrado por Escritura Pública, como acima verificamos. O desrespeito da forma exigida pela lei, neste caso, é objeto de nulidade, tendo em conta que estamos diante uma formalidade *ad substantiam*³⁸.

Assim, as procurações irrevogáveis que tenham como objeto a alienação de bens imóveis, o procurador adquire poderes sobre o imóvel ou os imóveis que se tenham em vista alienar, equiparados ao do representado que, futuramente será o proprietário do uso, fruição e disposição (cf. art. 1305º CC)³⁹.

³⁷ Cf. Ordem dos Notários, *Procurações- Conceito e âmbito*. [Cons. 13 de nov. 2020] Disponível *online* em: <https://www.notarios.pt/OrdemNotarios/PT/PrecisoNotario/Procuracoes/>.

³⁸ Cf. LOPES DE FIGUEIREDO, Davide Martins, *Titulação de Negócios Jurídicos sobre Imóveis*, 3ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2018, pp. 80 e ss.

³⁹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p. 312.

3.3 A procuração no interesse comum

Como é notório, a procuração só existe por vontade do próprio representado, no entanto o Código Civil, na letra do seu artigo 265º, n.º 3, prevê a possibilidade de a procuração ser outorgada também no interesse do procurador.

Nestes casos, em que a procuração é conferida também no interesse do procurador, juntamente com o interesse do mandante, a principal consequência dessa alteração no equilíbrio de interesses que revelam importância na procuração é a irrevogabilidade da mesma, tal como acima explicitado⁴⁰.

Contudo, a procuração não obriga, por si só, a executar a procuração pelo procurador⁴¹, pois este disfruta da possibilidade, em princípio, de renúncia à procuração ou, por outro lado, simplesmente não exercer os poderes por esta conferidos.

Existe sempre uma razão que leva o procurador a exercer os poderes previstos na procuração. Ainda assim, esse motivo não pode ser encarado como um interesse relevante para aferir se a procuração é no interesse exclusivo do *dominus* ou no interesse comum (deste e do procurador). Se assim fosse, constatar-se-ia que todas, ou grande parte das procurações seriam no interesse comum.

Desta maneira, não pode qualquer motivo ou razão do procurador justificar a irrevogabilidade da procuração.

As procurações desvelam, pois, interesses⁴², primeiramente o interesse primário, ou seja, aquele que é evidente na consubstancialização do regime jurídico da procuração, no que à revogabilidade diz respeito (*“(...) o interesse primário pode incidir sobre o negócio a celebrar, ou sobre a relação subjacente, ou ainda sobre ambos os negócios, consoante o caso em concreto (...)”*⁴³) e, para além deste, pode ser, ainda, qualificado o interesse secundário como aquele que não é juridicamente relevante para esse regime jurídico. Foquemo-nos, então, no interesse primário.

Para a procuração ser tipificada como procuração no interesse comum, deverá esta ser outorgada considerando um interesse próprio do procurador na conclusão ou na

⁴⁰ Cf. Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos*. Coimbra: Almedina, SA, 2009, p. 311.

⁴¹ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *Procuração irrevogável*, 2ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2017, p. 99.

⁴² Cf. *Idem Ibidem*, p. 100.

⁴³ Cf. *Idem Ibidem*, p. 102.

execução do negócio que constitui a relação subjacente. É de considerar que, para que se trate de uma procuração no interesse comum é necessário que exista mais de um interesse primário, isto é, mais de um interesse juridicamente relevante na finalização do negócio que constitui a relação subjacente à procuração.

O interesse primário deverá resultar da relação implícita que resultou na outorga da procuração e, por isso, não poderá ser um interesse derivado meramente de um estado psicológico, subjetivo do procurador, mas, objetivo, para que se funde a irrevogabilidade.

Surgirá, pois, um interesse na procuração, por parte do procurador, quando esta for útil para progredir um fim deste, no âmbito da relação subjacente. Caso o procurador não alcançasse um interesse na conclusão e execução do negócio que constitui a relação subjacente, não teria estipulado a irrevogabilidade. Porém, a simples convenção da irrevogabilidade não implica, por si só, a irrevogabilidade.

Este interesse, para dispor de relevância jurídica, tem de se apresentar como um interesse direto -por parte do procurador - na conclusão do negócio, que constitui a relação subjacente e, deste modo, o interesse só será direto se o procurador for parte no negócio que constituiu a relação subjacente ou, por seu turno, ser privilegiado diretamente nesse negócio, seja em termos patrimoniais, ou de outra natureza.

Desta forma, existirão duas posições autónomas -a do interesse e a da representação-, dado que este interesse atribui ao procurador uma posição própria na esfera da relação da representação. Consequentemente, haverá necessidade de ter consideração por estas duas posições independentes na realização do regime jurídico em causa. Posto isto, o procurador exercerá uma posição própria de vontade negocial, que será diferenciada e autónoma da vontade negocial do outorgante da procuração, evidentemente, dentro daquilo que a relação subjacente lhe permita ou, então, de acordo com o que a relação subjacente implique.

Sumariando, a posição de exercício pelo procurador, não necessita ser efetuada contra o outorgante, para que a irrevogabilidade seja determinada. Além disso, é importante ressaltar que, apenas nos casos em que coincidam interesses primários – por parte do *dominus* e do procurador- é que a procuração se qualifica no interesse comum destas figuras.

Vejamos, a título exemplificativo, o seguinte caso⁴⁴:

“A” promete vender a “B” um certo imóvel e, do contrato de promessa de compra e venda, consta que “A” obrigatoriamente terá de outorgar uma procuração a “B”, para que este realize o negócio definitivo. Nessa conformidade, ambos os contraentes terão um interesse na procuração, em virtude de que permitirá a “B” adquirir a propriedade do bem vendido e a “A” obter o preço.

Neste contexto, tendo em conta que “B” se obrigou a celebrar o contrato definitivo, o negócio jurídico celebrado é um contrato misto de contrato de promessa compra e venda e de mandato com representação.

Por último, importa ressaltar, dado que resulta da relação subjacente que ambos têm interesse na procuração, esta será irrevogável.

⁴⁴ Cf. *Idem Ibidem*, p. 114.

3.4 A procuração no interesse exclusivo do procurador

A figura da procuração no interesse exclusivo do procurador é uma figura alvo de debate e, por vezes, de custosa aceitação⁴⁵. É, apesar disso, uma figura de significativa pertinência segundo o autor PAIS DE VASNCONCELOS.

A admissibilidade da procuração no exclusivo interesse do procurador levanta questões quanto ao eventual princípio da tipicidade legal dos negócios jurídicos unilaterais. Não havendo regras legais específicas no domínio do regime jurídico legal da procuração, que apontem se é ou não possível uma procuração outorgada no interesse exclusivo do procurador, é no âmbito da teoria do negócio jurídico, concretamente na teoria dos negócios jurídicos unilaterais, que tem de se ir em busca de uma resposta⁴⁶.

Desde logo, os principais problemas surgem no campo da sua não estatuição legal expressa. De acordo com o artigo 265º, n.º 3 do CC, a procuração ou é outorgada no interesse exclusivo do *dominus* -caso típico- ou é outorgada no interesse do procurador ou de terceiro. Se analisarmos com especial cuidado a letra da lei entendemos que a lei exclui, formalmente, a possibilidade da procuração do interesse exclusivo do procurador. Não obstante, não existe qualquer norma no CC que exclua de forma expressa a hipótese de se outorgar uma procuração no exclusivo interesse do procurador.

Todavia, deve ter-se em atenção que a procuração no exclusivo interesse do procurador não se traduz na falta de motivo do *dominus* em outorgar a dita procuração pois, se assim fosse, seguramente que ele não teria efetuado a sua outorga. Exprime, de facto, que esse motivo não é considerado importante como interesse para o regime da revogabilidade da procuração.

Aquando se verifica tal procuração – no interesse exclusivo do procurador- o *dominus* poderá apresentar um interesse relevante no ato da outorga da mesma, contudo esse interesse esgota-se no momento da outorga e daí não ser relevante como critério da ação representativa, nem como base do regime de revogação⁴⁷.

⁴⁵ Na Doutrina há divergências entre a aceitação a este tipo de procuração e Pais de Vasconcelos, na *Op. Cit.*, concede-lhe algumas páginas.

⁴⁶ Não esquecendo que a autonomia privada constitui regra dos negócios jurídicos de direito civil e, portanto, as pessoas são livre de, através de negócios jurídicos, reger os seus interesses privados como bem aprouverem, dentro dos limites da lei, dos bons costumes e da ordem pública.

⁴⁷ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração irrevogável*, *Op. Cit.*, pp. 115 e 116.

No caso, a procuração em apreço, não é vantajosa para a prossecução de algum fim do *dominus*, mas sim para a prossecução dos fins do procurador.

Citando caso análogo⁴⁸:

‘No caso, por exemplo, de um contrato promessa em que o promitente comprador entrega desde logo a totalidade do preço a título de sinal e antecipação de pagamento e em que recorre a uma garantia autónoma para assegurar todas as responsabilidades do promitente vendedor inerentes à titularidade do direito de propriedade da coisa a vender, outorgando o promitente vendedor uma procuração ao promitente comprador com poderes para celebrar o contrato de compra e venda e tratar de tudo o que fosse necessário a esse contrato, não existe nenhum interesse do dominus.’

Percebamos, o objetivo do *dominus*, que assentava na obtenção do pagamento do preço, já foi atingido e, deste modo, não tem a procuração qualquer utilidade para a sua prossecução; restando, somente, o interesse do procurador em obter a titularidade do direito de propriedade sobre a coisa.

No caso em concreto, embora o *dominus* tivesse um interesse no ato de outorga da procuração, o interesse que dirige o agir representativo é o do procurador, sendo a procuração meramente proveitosa para atingir os seus fins.

Segundo o Autor⁴⁹, quando a função da procuração se fundamentar em permitir ao credor o cumprimento – procuração para cumprimento- ou tendo por base um instrumento de garantia – procuração para garantia-, a procuração será comumente no interesse exclusivo do credor, podendo tratar-se do procurador ou de um terceiro. E, nestas situações, a procuração não opera no interesse exclusivo do *dominus*, na ótica de que não se destina a permitir a este a celebração de um negócio sem ter de intervir de forma direta.

⁴⁸ Cf. *Idem Ibidem*, p. 116.

⁴⁹ Cf. *Idem Ibidem*, p. 117.

3.5 A procuração no interesse de terceiro

Nos casos examinados precedentemente, decorre sempre que pelo menos um dos sujeitos da relação de representação é titular de um interesse relevante na procuração. Neste tipo de procuração – no interesse exclusivo de terceiro-, o único interesse juridicamente relevante é da titularidade de alguém que é estranho à relação de representação⁵⁰.

O terceiro não incorpora a relação de representação, uma vez que esta é subjetivamente constituída pelo *dominus* e pelo procurador. No entanto, a ausência deste terceiro do âmbito subjetivo da relação de representação não traduz que este não possa, na prática, ser basilar para a sua finalidade, pois que se a procuração servir para o procurador celebrar algum negócio com um terceiro, faltando este, impede a celebração do negócio.

Na maioria dos casos o terceiro, como não é parte no negócio, que constitui a relação subjacente, este negócio não o afeta e, por isso, limita-se a interceder no negócio celebrado em representação do *dominus* – nem sequer tendo conhecimento do negócio que constitui a relação subjacente.

Sendo o terceiro parte no negócio (casos particulares) constituirá a relação subjacente e, por isso, questiona-se se este é ou não titular de um interesse juridicamente pertinente na procuração. Integrando o negócio, o terceiro, dispõe de um interesse, tal como o do *dominus* e o do procurador, que deverá ser próprio, específico, objetivo e direto na efetivação do negócio da relação subjacente.

Destarte, a generalidade destes casos assemelhava-se aos casos de interesse do procurador com a disparidade de, ao invés do interessado ser também procurador, ter sido nomeada outra pessoa para incumbir essa relação jurídica. Esta escolha de pessoa diversa para se encarregar de ser procurador faz sentido nas situações de menor confiança entre *dominus* e terceiro. Se resultar do negócio celebrado entre o *dominus* e terceiro é este titular de um interesse juridicamente relevante na procuração. A escolha de pessoa diversa justifica-se pelo impedimento de absorção dos poderes de representação nas mãos do interessado, afastando o abuso deles. Independentemente de

⁵⁰ Nesse sentido, *vd.*: Ac. do STJ de 23 de setembro de 2008, em que é relatora Serra Batista, proc. n.º 08B1711.

ser terceiro no que concerne à relação de representação, o interessado tem na relação subjacente uma posição de maior ênfase do que a do procurador⁵¹.

Ademais, nos casos em que o negócio substancial da relação subjacente se transponha num negócio a favor de terceiro- em que o procurador deve consumir uma prestação a favor de um terceiro-, a posição desse terceiro na relação de representação será completada não só pelo beneficiário, mas também pelo promissário. Tanto num, como no outro caso, o interesse dos terceiros surge da relação subjacente.

⁵¹ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração irrevogável*, *Op. Cit.*, p. 136.

3.6 A irrevogabilidade

No direito português, como vimos, encontram-se previamente previstas, nomeadamente no art. 265º do Código Civil, a procuração no interesse exclusivo do *dominus* (n.º 2), que é livremente revogável, e a procuração “*também no interesse do procurador ou terceiros*” (n.º 3), que é irrevogável, salvo acordo do interessado-entendendo-se terceiro ou procurador- ou justa causa⁵².

Salvo alguns casos, a doutrina portuguesa não tem dedicado grande atenção ao tema da procuração irrevogável.

PAIS DE VASCONCELOS⁵³ concede-lhe alguma devoção e afirma que a irrevogabilidade não tem de ser expressamente estipulada, mas que, no entanto, deve resultar do relacionamento da procuração com a relação subjacente, sendo ineficaz a nua estipulação de uma irrevogabilidade que não tenha fundamento numa relação subjacente ilícita. O Autor manifesta que é preciso sindicar a causa da irrevogabilidade para ajuizar a licitude da procuração irrevogável.

PEDRO DE ALBUQUERQUE, na sua tese de doutoramento⁵⁴, vem abordar as procurações irrevogáveis de uma forma mais profunda, vindo no mesmo sentido de PAIS DE VASCONCELOS, ou seja, defendendo que a irrevogabilidade depende da relação jurídica que lhe serve de base⁵⁵. Este Autor entende, também, que a irrevogabilidade da PI inibe, de facto, a sua revogação⁵⁶. Contudo, discorda do primeiro Autor PAIS DE VASCONCELOS no que à existência de procurações no interesse exclusivo do procurador ou terceiro, não a admitindo⁵⁷.

⁵² Este regime jurídico da procuração irrevogável revela proximidade em relação ao da revogabilidade do mandato, em que no art. 1170º do CC distingue, também, entre o mandato conferido no interesse exclusivo do mandante (n.º1), que pode ser livremente revogado, não obstante estipulação diversa ou renúncia ao direito de revogar, e o mandato conferido “*também no interesse do mandatário ou terceiro, que não pode ser revogado pelo mandante sem acordo do interessado, salvo ocorrendo justa causa*” (n.º2).

⁵³ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos. Op. Cit.*, p. 311.

⁵⁴ ALBUQUERQUE, Pedro, *A Representação Voluntária em Direito Civil*, Coleção Teses. Coimbra: Almedina, SA, 2004.

⁵⁵ Cf. *Idem Ibidem*, p. 946.

⁵⁶ Cf. *Idem Ibidem*, pp. 981 e 982.

⁵⁷ Cf. *Idem Ibidem*, pp. 983 a 990.

Já CARVALHO FERNANDES admite a procuração no interesse do *dominus*, bem como no interesse de terceiro, no entanto, não aceita a procuração no interesse do procurador⁵⁸.

Sendo a procuração passada também no interesse do procurador ou de terceiro, o art. 265º do CC, exige que para a sua revogação o acordo do interessado – *dominus*, exceto se ocorrer justa causa. Por isto, NETO FERREIRINHA⁵⁹ vem criticar a denominação *procuração ‘irrevogável’* afirmando que é impropriamente utilizada.

Também a jurisprudência⁶⁰ aborda a irrevogabilidade no mesmo sentido “*em bom rigor não há “procurações irrevogáveis” já que mesmo aquelas a que vulgarmente se aplica tal denominação são livremente revogáveis pelo representado, não obstante convenção em contrário ou renúncia ao direito de revogação, com a especialidade de que, se a procuração tiver sido conferida também no interesse do procurador, como é o caso, ou de terceiro não podem ser revogada sem acordo do interessado, salvo ocorrendo justa causa – artigo 265.º do Código Civil”*.

No nosso ponto de vista, a designação de *procuração ‘irrevogável’ tout court* será, porventura, excessiva, tendo em conta que verdadeiramente não há uma irrevogabilidade absoluta, pelo que, talvez fosse mais correto dizer-se *procuração “não livremente revogável pelo dominus”*.

Além disso, como acima foi explícito, a irrevogabilidade da procuração precisa de uma causa de irrevogabilidade que lhe confira fundamento e que lhe dê um critério, de duração no tempo, bem como de modo do exercício da mesma⁶¹.

⁵⁸ Cf. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, II, Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*, 3ª Ed. Revista e Atualizada. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2001, p. 202 e 203.

⁵⁹ Vd. NETO FERREIRINHA, Fernando, *Manual de Direito Notarial- Teórica e Prática*, 1ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2016, p. 1099.

⁶⁰ Ac. do TCAS de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, proc. n.º 356/10.7BELRS.

⁶¹ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos. Op. Cit.*, p. 311.

3.6.1 A irrevogabilidade da procuração no interesse comum

O artigo 265º, n.º 3 do CC considera irrevogáveis as procurações que tenham sido outorgadas no interesse comum do procurador e do *dominus*.

Apesar da livre revogabilidade ser uma característica do caso típico da procuração no interesse exclusivo do *dominus*, não passa de uma mera regra geral e, desde logo, não é aplicada a todos os casos.

Como sabemos, no caso típico, a procuração pode livremente ser revogada pelo *dominus*, tal como estatui o artigo 265º, n.º 2 do CC. Depreende-se que os poderes conferidos no interesse de uma pessoa só podem ser revogados por essa mesma pessoa.

Entre o n.º 2 e o n.º 3 do art. 265º do CC, verificamos que a divergência assenta, no caso do n.º 2, em a procuração ter sido outorgada tendo em conta apenas o interesse do *dominus* e, no n.º 3 do mesmo preceito legal, a procuração ter sido concedida no interesse de duas pessoas, sendo que só por elas, em conformidade, pode ser alvo de revogação, ou por justa causa (cf. art. 265º, n.º 3 CC *in fine*). Esta situação justifica-se na medida em que a procuração não é passada no interesse exclusivo de qualquer um deles – procurador e *dominus*.

A presença de um interesse relevante na procuração, excetuando o interesse do *dominus*, advém da própria relação subjacente. Através desta perspetiva, o n.º 2 do art. 265º do CC prevê que a mera convenção da irrevogabilidade não implica, por si só, a irrevogabilidade da procuração. A irrevogabilidade da procuração culmina do jogo de interesses- na procuração -que é consequência da relação subjacente e não da banal vontade dos outorgantes.

Na eventualidade de ser estipulada a irrevogabilidade de uma procuração de cuja relação subjacente advenha que o interesse é exclusivamente do *dominus*, no que respeita à procuração, a cláusula será ineficaz⁶².

⁶² Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração irrevogável*, Op. Cit., p. 107.

3.6.2 A irrevogabilidade da procuração no interesse exclusivo do procurador

Nos termos do n.º 3 do art. 265º do CC, a irrevogabilidade vigora independentemente de ser estabelecida na procuração, desde que exista um interesse relevante do procurador- na procuração- e que este interesse emerja da relação subjacente, a procuração é irrevogável. Por outras palavras, constatando-se a existência de um interesse relevante do procurador emergente da relação subjacente, a procuração, em si mesma, é naturalmente irrevogável.

Induz-se que a irrevogabilidade da procuração conferida no interesse do *dominus* e do procurador é, portanto, uma consequência necessária da compatibilidade de um interesse do procurador com o interesse do *dominus*.

No contexto da procuração no exclusivo interesse do procurador, o CC apenas prevê, expressamente, a procuração no interesse do *dominus* e a procuração no interesse comum deste com a do procurador, ou de terceiro. Não regulando a procuração no exclusivo interesse do procurador, é necessário determinar qual o seu regime jurídico, no que respeita à revogação.

A principal e significativa diferença entre a procuração no exclusivo interesse do procurador e as restantes supra analisadas, consiste na ausência de um interesse do *dominus* na procuração. E, por outro lado, o que liga esta figura da procuração no interesse comum é a existência de um interesse do procurador.

O regime jurídico da procuração no interesse exclusivo do procurador, no que toca à livre revogabilidade pelo *dominus*, deve traduzir-se na sua inadmissibilidade. O veredito é dado *a fortiori*, diante recurso ao pressuposto *a minori ad maius* ou *a maiori ad minus*⁶³, conforme a perspectiva de que se parta. Compreendendo a norma do art. 265º, n.º 3 do CC, como incluindo uma regra que proíbe o *dominus* de revogar a procuração quando, para além do seu interesse, exista um interesse do procurador, *a minori ad maius*, também não poderá revogá-la quando nem sequer tenha um interesse na procuração. Podemos daqui interpretar que esta norma contém uma regra dirigida à proteção do interesse do procurador, *a maiori ad minus*, também esse interesse deverá ser protegido quando não esteja acompanhado com um interesse do *dominus*. Consuma-

⁶³ Cf. *Idem Ibidem*, p. 123.

se assim que, *a fortiori*, a procuração no interesse exclusivo do procurador também deve ser considerada irrevogável.

Por isso, a irrevogabilidade da procuração no interesse exclusivo do procurador surge decorrendo da mesma lógica que justifica a livre revogabilidade da procuração no interesse exclusivo do *dominus* e a irrevogabilidade no interesse do *dominus* e procurador. O interesse que o *dominus* tem na outorga da procuração é irrelevante para efeitos da sua revogação. Contudo, a outorga da procuração é vantajosa para prosseguir um fim do *dominus*, nomeadamente o cumprimento de uma obrigação de outorga da procuração resultante da relação subjacente.

A utilidade da outorga da procuração é absoluta, dado que, através dela, o objetivo é plenamente atingido, não se justificando mais a proteção do interesse do *dominus*. Quando o *dominus* apresentar um interesse somente na outorga da procuração e não na vigência da mesma, bem como no exercício dos poderes, realiza-o plenamente com a outorga, não estando dependente da vigência da procuração, nem do exercício representativo. Assim, o *dominus* não tem um interesse na procuração, não podendo o seu interesse, na outorga, justificar um diferente regime jurídico de revogação.

Sintetizando, não obstante a procuração no interesse exclusivo do procurador não seja expressamente prevista e regulada no CC, é possível admiti-la e regulá-la partindo dos princípios e regras jurídicas aplicáveis à procuração.

3.6.3 A irrevogabilidade da procuração no interesse de terceiro

No que concerne à procuração no interesse de terceiro, tal como no caso da procuração no interesse do procurador, o suporte da irrevogabilidade da procuração no interesse de terceiro difere consoante se trate de uma procuração no interesse do *dominus* e terceiro ou de uma procuração no interesse exclusivo de terceiro ou, ainda, na circunstância de a procuração ser no interesse do procurador e terceiro.

Na primeira hipótese, em que a procuração é outorgada no interesse comum do *dominus* e de terceiro, a irrevogabilidade resulta, desde logo, da própria norma identificada no art. 265º, n.º 3 do CC, ou seja, é a própria letra da lei que estatui a irrevogabilidade⁶⁴.

A procuração no interesse do procurador e terceiro é também irrevogável, uma vez que o interesse que o procurador tem na procuração justifica a irrevogabilidade, em paridade aos casos da procuração no interesse comum do *dominus* e procurador e da procuração no interesse exclusivo do procurador. No entanto, a fundamentação desta figura apoia-se no princípio segundo o qual os poderes conferidos no interesse de uma pessoa apenas podem ser revogados por essa mesma pessoa. Encontrando-se um interesse do terceiro na procuração, a mesma só poderá ser alvo de revogação se ele consentir. De outro modo, o *dominus* não a pode revogar. A procuração será, pois, irrevogável, quer o terceiro seja o único interessado, quer existam outros interessados.

Apesar do terceiro não ser sujeito na relação de representação, nem tão pouco parte na procuração, sendo titular de um interesse neste negócio, o *dominus* não poderá revogá-la. A eventualidade de influência da posição do terceiro emerge de a relação subjacente ser a causa da procuração, influenciando-a.

⁶⁴ Nesse sentido, *vd.*: Ac. do STJ de 13 de fevereiro de 1996 em que é relator Martins da Costa, proc. n.º 088218.

3.7 Substabelecimento das procurações irrevogáveis

Todavia, após a outorga da procuração irrevogável, o procurador pode, ainda, transmitir a terceiros os poderes ou direitos que lhe foram atribuídos através do mecanismo do substabelecimento⁶⁵. Tal faculdade resulta do preceito constante no art. 264º do CC, que admite este mecanismo de substabelecimento, em que o procurador se pode fazer substituir por outrem, quando o representado o permita, expressa ou tacitamente, e quando essa faculdade resulte do conteúdo da procuração, ou da relação jurídica que a determina (cf. art. 264º, n.º 1 CC).

Os substabelecimentos, salvo declaração em contrário, devem entender-se como feitos *com reserva* de iguais poderes, isto é, em princípio, a substituição não compreende a exclusão do primitivo procurador, de modo que para haver essa exclusão, é necessário que o substabelecimento se faça *sem reserva*⁶⁶.

É de atender ao art. 116º do CN, no corpo do seu n.º 3, que preceitua que os substabelecimentos revestem a forma exigida para as procurações. Posto isto, o substabelecimento efetuado nestas circunstâncias será realizado, também, por Escritura Pública junto de um oficial público- notário.

O CIMT vem determinar que o substabelecimento das procurações irrevogáveis, constitui uma nova transmissão sujeita a imposto, tipificando-a como um facto gerador na alínea d) do n.º 3 do art. 2º.

Percebe-se, pois, que havendo substituição do procurador por parte de um terceiro, ocorrerá um novo facto gerador de imposto, dado que a procuração é irrevogável, conferindo poderes de alienação de um bem imóvel e cujo sujeito passivo será o substabelecido por um procurador substituto, como determinam os arts. 264º, n.º 1 do CC, bem como o art. 2º, n.º 3 d) do CIMT⁶⁷. Logo, havendo consecutivas substituições/ substabelecimentos, irão produzir-se novamente factos sujeitos a tributação.

Todavia, a sujeição a tributação em sede de IMT, pelo substabelecimento, dependerá, em grande parte da génese do substabelecimento. Existe, neste âmbito, uma

⁶⁵ Cf. MENDES DA COSTA, Ana Cristina, *A Reforma da Tributação do Património*. Aveiro: Universidade de Aveiro, 2008. Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, p. 60.

⁶⁶ Cf. NETO FERREIRINHA, Fernando, *Op. Cit.*, p. 1097.

⁶⁷ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.318.

informação vinculativa (cf. art. 68º LGT), isto é, um *“procedimento ao dispor do contribuinte mediante o qual a Administração Tributária é chamada a pronunciar-se sobre o enquadramento jurídico-tributário de uma situação apresentada pelo requerente”*⁶⁸ que versa sobre o conteúdo do substabelecimento e se o mesmo constituirá ou não um facto tributário em sede de IMT, nos termos da alínea d) do n.º3 do art. 2º do CIMT, objeto de processo n.º 2017000365 - IVE n.º 11812. Por de base desta informação vinculativa esteve um substabelecimento com reserva de uma procuração irrevogável, ou seja, houve lugar à transferência provisória dos poderes, podendo o procurador reassumi-los a qualquer momento. A procuração irrevogável que serviu de base a este substabelecimento, estabelecia que a procuradora em causa, dispusesse de um determinado bem imóvel, podendo até realizar um *“contrato de venda consigo mesma, pelo que independentemente do negócio causal subjacente à outorga de procuração a seu favor, se constata assistir-lhe um interesse próprio, justificativo da atribuição de caráter irrevogável à procuração conferida”*⁶⁹. O substabelecimento possibilitava que a pessoa ou as pessoas substabelecidas se envolvessem no ato de venda do imóvel com pessoa pré-estabelecida, em representação do proprietário, mas no interesse da entidade substabelecente. Percebe-se que os poderes substabelecidos estão enquadrados na representação do alienante emitente da procuração irrevogável, num ato de venda com pessoa já estabelecida, podendo a procuradora deter e exercer os poderes que susbtabeleceu (cf. art. 264º, n.º 2 CC). Assim, o(s) substabelecido(s) não detém qualquer prerrogativa de representação da entidade vendedora, no ato de compra e venda, dado que a entidade primitiva procuradora mantém incólume essa mesma possibilidade.

No entanto, a letra da lei não estabelece qualquer distinção entre o substabelecimento feito com ou sem reserva de poderes a favor do substabelecente. Nesse caso, teremos em conta o refletido na Informação Vinculativa acima mencionada, bem como o despacho concordante sobre a mesma, de 25/04/2017, da Senhora Diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira *“Embora a letra da lei não estabeleça qualquer distinção entre o substabelecimento feito com ou sem reserva de poderes a favor do substabelecente, há que ter presente a intenção que subjaz à sujeição a imposto das procurações irrevogáveis e dos subsequentes substabelecimentos, e que é,*

⁶⁸ Cf. *Pedido de Informação Vinculativa*, in Deloitte, disponível para consulta online em: <http://www.deloitte-guiafiscal.com/pt/pedido-de-informacao-vinculativa/>.

⁶⁹ Cf. Proc. 2017000365 - IVE n.º 11812.

a de prevenir o encobrimento de verdadeiras transmissões, através da utilização abusiva de determinados instrumentos legais, propiciando e redundando em situações de evasão fiscal.”.

Será, deste modo, devido sempre imposto quando se verifique o substabelecimento, sendo que caberá ao contribuinte reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente se achar que pagou indevidamente o imposto por apenas lhe terem sido substabelecidos poderes meramente instrumentais e não poderes equivalentes aos do verdadeiro proprietário -como acontece com o procurador primitivo-, mas sim lhe terem sido substabelecido aqueles que levam à prática de atos tendentes à realização da compra e venda, por exemplo.

No nosso entendimento, o legislador fiscal tentou englobar todos os negócios jurídicos que fossem objeto de fuga ao imposto sobre o património e, desta forma, não enquadrou a distinção da realização dos substabelecimentos realizados com ou sem reserva de poderes, relativamente ao que ao pagamento de IMT diz respeito, pois poderiam esses instrumentos legais levar à fraude e evasão fiscal como acontecia outrora com a SISA.

4. A revogação das procurações irrevogáveis

Tratar da revogação das procurações- naturalmente- irrevogáveis pode, aparentemente, parecer incoerente. A revogação das procurações irrevogáveis é ineficaz, parecendo não ser justificável um tratamento do problema de forma mais profunda⁷⁰.

Todavia, a ineficácia da revogação, nas procurações irrevogáveis, diz somente respeito à sua revogação *ad nutum*. Como já vimos, o CC no art. 265º, n.º 3 prevê a possibilidade de o *dominus* revogar a procuração por mútuo acordo ou com justa causa.

Deste modo, importa investigar a problemática da revogação das procurações ditas irrevogáveis, constatando em que situações é eficaz e qual a fundamentação da eficácia.

⁷⁰ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, *Op. Cit.*, p. 222.

4.1 A revogação por mútuo acordo

Sendo que o Código Civil admite a revogação por mútuo acordo da procuração irrevogável, importa estudar o respetivo fundamento.

A fonte para a ineficácia da revogação das procurações- naturalmente- irrevogáveis fixa-se com a ilegitimidade do *dominus*, como vimos, pois, este apenas tem legitimidade para atuar de forma a afetar a sua própria esfera jurídica. Na medida que a revogação provoca uma atuação sobre a esfera jurídica do procurador ou do terceiro, o *dominus* não pode unilateralmente revogar eficientemente a procuração irrevogável.

Tendo em consideração que o ponto se centra numa questão de falta de legitimidade para a revogação, a chave cinge-se pela obtenção por parte do *dominus* ter legitimidade para agir sobre as esferas jurídicas dos interessados⁷¹.

O mútuo acordo legitima o *dominus* para revogar a procuração irrevogável, tal como refere o art. 265º, n.º 3 do CC. Observemos, sendo-se titular de uma determinada situação, somos livres para afetarmos essa situação, segundo o princípio da autonomia privada. Posto isto, os titulares dos interesses na manutenção das procurações irrevogáveis podem permitir que o *dominus* as revogue⁷². Deste modo, justifica-se o reconhecimento da lei da eficácia da revogação por mútuo acordo das procurações- naturalmente- irrevogáveis.

Para que a revogação seja eficaz, esta deverá congrega o acordo de todos os titulares, ou de quem tenha a legitimidade para afetar todas as esferas jurídicas sobre as quais irá determinar efeitos jurídicos.

No que concerne a todos os intervenientes, a revogação tem a mesma prestanção para atingir a mesma finalidade: a extinção da procuração irrevogável. Por isso, todos os intervenientes têm o mesmo interesse na revogação da procuração irrevogável, não obstante não terem na manutenção e vigência da mesma, visto que, apenas há uma parte, sendo por isso o negócio unilateral.

⁷¹ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, Op. Cit., p. 223.

⁷² Escusado será dizer que quando o titular não tenha legitimidade, a permissão para o *dominus* revogar a procuração deverá ser dada pelo titular da legitimidade.

Na revogação das procurações irrevogáveis por mútuo acordo, todos os interessados emitem uma declaração igual, isto é, uma única declaração, subscrita por todos, onde proferem pretender a extinção da procuração em causa.

Os efeitos da revogação deste tipo de procurações são iguais para todos os intervenientes: a extinção da mesma.

No que diz respeito à noção de parte, independentemente da posição que se assumam, os vários indivíduos que intervêm na revogação da procuração irrevogável por mútuo acordo podem ser consubstanciar-se numa única parte, razão pela qual o negócio é unilateral.

Como a outorga da PI é realizada mediante instrumento notarial, a sua revogação é, igualmente, averbada ao instrumento que a respeita⁷³ (cf. art. 131º, n.º1 al. b) CN).

⁷³ NETO FERREIRINHA, Fernando, *Op. Cit.*, p. 1098.

4.2 A revogação por justa causa- resolução

O art. 265º, n.º 3 do CC, para além do mútuo acordo, prevê ainda outro fundamento- a justa causa- para a revogação da procuração. De acordo com a disposição mencionada, verificando-se uma razão de justa causa, o *dominus* poderá revogar a procuração sem necessidade de acordo do procurador ou do terceiro.

PAIS DE VASCONCELOS suscita uma reflexão quanto a esta causa de extinção da procuração⁷⁴, que consiste em saber se realmente constitui uma revogação ou se, porventura, se trata de uma resolução.

Atendendo que não há consenso na doutrina a este respeito, que se prende, sobre a terminologia a adotar e a distinção entre as duas figuras- revogação e resolução⁷⁵-, dever-se-á procurar um critério que exprima a significativa diferença entre ambas as figuras.

Desta forma, explica-nos PAIS DE VASCONCELOS que *‘o critério para distinguir entre a revogação e a resolução prende-se fundamentalmente, com a causa da legitimidade para extinguir o negócio.’*⁷⁶, tendo em consideração que a revogação deriva da autonomia privada, enquanto a resolução assenta numa figura residual, podendo advir de uma pluralidade de razões.

Importante será ter presente a ideia de que se por um lado as pessoas se podem vincular, também se podem auto desvincular.

⁷⁴ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, Op. Cit., p. 229.

⁷⁵ MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Ed. (2ª Reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, SA, 2012, nas páginas 627 a 632 aborda, primeiramente, a resolução e refere que esta figura resulta não de um vício do contrato, mas de um facto posterior à sua celebração, que tem por norma *‘iludir a legítima expectativa de uma parte contratante’* (p. 628), seja um facto da contraparte, isto é, inadimplemento de uma obrigação ou seja um facto natural ou social, como a alteração normal das circunstâncias. Relativamente à revogação, indica-nos que se funda na vontade das partes, mas que também esta extinção poderá decorrer da lei, ou seja, em determinados casos a lei autoriza um dos sujeitos do negócio jurídico a revogá-lo.

CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, II*, Op. Cit., nas páginas 450 a 452 qualifica a revogação como uma forma de cessação dos efeitos do negócio por vontade das partes. Este Autor institui a figura com base na revogação unilateral, sendo que segundo o mesmo deve apresentar previsão legal, não obstante admitir a revogação contratual. Nestes moldes, explica que a revogação pode ser livre ou vinculada. Por seu turno, a resolução, para este Autor, consiste numa figura residual para o CC, identificando, contudo, como características comuns às várias previsões de resolução a verificação de um facto superveniente que *‘ilude as legítimas expectativas que uma das partes nele depositava’* (p. 450) e que torna o negócio ineficaz.

⁷⁶ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, Op. Cit., p. 230.

Posto isto, a autonomia privada faculta que o sujeito possa agir sobre si, ou seja, sobre a sua esfera jurídica. *In verbis*, para que alguém possa livremente destruir um negócio jurídico, tendo como critério a autonomia privada, há necessidade que seja o único interessado nesse negócio. Havendo mais interessados no mesmo negócio, este deverá ser desfeito através de uma atuação que envolva todos os interessados.

Aqui, estamos perante a revogação, isto é, perante a possibilidade de se extinguir supervenientemente um negócio, com base na autonomia privada.

A resolução distingue-se da revogação pelo facto da primeira não se fundar na autonomia privada, uma vez que a resolução se funda sempre numa razão própria, distinta da autonomia privada⁷⁷. Para que haja possibilidade de se resolver um negócio, é imprescindível que se verifique um facto superveniente, que irá dar lugar à reapreciação do negócio jurídico. Essa reapreciação determinará a extinção ou a criação da hipótese de certo sujeito poder extinguir o negócio. Esse facto pode ter por base um incumprimento da outra parte ou basear-se num facto externo ao negócio.

Nesta matéria de extinção de negócios jurídicos, é de ter em atenção que o Código Civil nem sempre utiliza um critério e uma terminologia uniformes quando se refere a estas figuras, levando a que possa resultar a referência a revogações que são, efetivamente, resoluções e vice-versa.

Vejamos que o *dominus* ao proceder à extinção da procuração com fundamento em justa causa, não está a atuar com fundamento na sua liberdade de afetar a própria esfera jurídica, dado que, como foi de constatar, a extinção da procuração dita irrevogável afeta a esfera jurídica do procurador ou do terceiro. A possível resolução da procuração irrevogável com fundamento em justa causa prende-se com a verificação de um facto que possa ser qualificado como justa causa. Assim, a *revogação* por justa causa, prevista no art. 265º, n.º 3 do CC, será uma resolução e não uma revogação.

O *dominus* pode pôr termo à procuração irrevogável, afetando negativamente os interesses do procurador ou do terceiro, quando ocorra um novo facto que determine um interesse do *dominus* que a ordem jurídica valore como superior aos manifestados interesses dos restantes interessados- uma justa causa. Por conseguinte, terá, então, o *dominus* legitimidade para provocar a extinção unilateral da procuração irrevogável.

⁷⁷ Cf. *Idem ibidem*, p. 232.

Mas afinal em que situações é que o *dominus* terá legitimidade para pôr termo à procuração irrevogável? Esta é umas das questões de difícil resposta. Sabe-se que a justa causa se verifica quando deixa de ser exigível ao sujeito manter-se vinculado a um determinado negócio jurídico, seja quando surja um novo facto; uma nova situação ou uma nova circunstância. Mesmo que o facto seja imputável aos interessados-procurador, ou terceiro- a resolução por justa causa não tem como finalidade responsabilizar ou sancionar os interessados, por qualquer dos seus comportamentos, mas antes permitir ao *dominus* extinguir a procuração, protegendo os seus interesses.

A outorga de qualquer procuração acarreta, naturalmente, um certo nível de risco e insegurança para o *dominus*. Este risco e insegurança são ainda mais acrescidos quando se trata de uma procuração irrevogável. Numa procuração irrevogável o procurador pode agir em nome e em representação de outrem, neste caso do *dominus*, sem que este tenha possibilidade de evitar ou de conformar essa atuação.

Tendo em consideração que não é possível proceder a uma investigação de todos os casos de justa causa para a resolução das procurações- naturalmente- irrevogáveis, um dos motivos de justa causa, pode, eventualmente, assentar na alteração de preço do bem imóvel, pelo procurador, do preço estipulado pelo *dominus* e procurador, na PI, como a tipifica o TRC: “ *I – Constitui justa causa de revogação da procuração - (outorgada no interesse do próprio mandatário e com poderes irrevogáveis, na qual se atribuiu poder para vender ou prometer vender a quem e pelo preço e sob condições tidas por convenientes)- , para efeitos do art.265 nº3 do CC, a venda de dois prédios por preços muito inferiores ao real, designadamente num caso por cerca de 1/6 e noutro de 1/3 do seu valor.* ”⁷⁸. Pode, também, versar a justa causa no não cumprimento de uma outra estipulação, nomeadamente, quando o procurador provido de poderes irrevogáveis, na venda de um prédio, ficou obrigado a proceder ao pagamento das prestações de um empréstimo contraído pelo representado, para a aquisição de tal prédio e não cumpriu⁷⁹.

Caso o procurador atue de modo a fragmentar o equilíbrio de interesses, seja por violar o sentido ou os limites ao exercício dos poderes outorgados, que são ditados pela relação subjacente, por desrespeitar os poderes em si, ditados pela procuração, conferir-

⁷⁸ Cf. Ac. do TRC de 19 de janeiro de 2010, em que é relator Moreira do Carmo, proc. n.º 397/03.0TBACN.C1

⁷⁹ Cf. NETO, Abílio, *Código Civil Anotado*, 20ª Ed. Atualizada. Lisboa: Edições Jurídicas, LDA, 2018, anotação ao art. 265º do CC, p. 197.

se-á uma situação de justa causa para a resolução da procuração, nos termos gerais do art. 265º, n.º 3 do CC.

É de notar que a admissão de critérios subjetivos na apreciação da inexigibilidade embate com o regime da procuração irrevogável, dado que, na prática, seria o mesmo que reconhecer a revogação *ad nutum* da procuração irrevogável, pois não pode ser o *dominus* a delimitar em que casos existe inexigibilidade.

Importante salientar que a resolução da procuração é independente da resolução do negócio que constitui a relação subjacente⁸⁰. No entanto, pode suceder que a conduta do procurador ou do terceiro- que levou à inexigibilidade- constitua, também, causa de resolução do negócio que teve por de base à relação subjacente, contudo não é necessário⁸¹.

Entendamos, como foi possível constatar, no caso das procurações no interesse do procurador, a lei dispõe que o mandante apenas pode "revogar" a procuração com o consentimento do procurador ou havendo justa causa (cf. art. 265º, n.º3 CC).

É nesta situação que alguma doutrina, como o caso de PAIS DE VASCONCELOS, entende tratar-se de uma "resolução" pois se funda num qualquer incumprimento- a dita justa causa-, enquanto a revogação é, por norma, um ato potestativo.

⁸⁰ Cf. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável, Op. Cit.*, p. 235.

⁸¹ Pelo contrário, se existir justa causa de resolução do negócio que constitui a relação subjacente, já não fará sentido falar em resolução da procuração, dado que caducará de acordo com o art. 265º, n.º 1 do CC, por ter cessado o negócio que lhe serviu de base.

4.3 Anulação do IMT

Chegados aqui, a questão que se coloca, neste momento, é: havendo revogação o contribuinte não tem direito à restituição do imposto, uma vez que o negócio para o qual a procuração foi outorgada não se chegou a realizar⁸²?

Atendendo ao direito fiscal, o art. 45º do CIMT vem prever a anulação proporcional do IMT *“Se antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, vier a verificar-se a condição resolutiva ou se der a resolução do contrato (...)”*⁸³havendo lugar a essa anulação, mediante reclamação ou impugnação judicial.

Contudo, há que diferenciar-se a anulação do imposto com o reembolso do mesmo. A anulação do imposto antecede o reembolso (cf. art. 46º, n.º 1 do CIMT), e consiste no imposto ser anulado, multiplicando-se a sua oitava parte pelo número de anos completos que ainda faltem para oito (cf. art. 45º, n.º 3 do CIMT).

Já o reembolso, é um ato posterior à anulação e verifica-se após o trânsito em julgado da anulação (cf. art. 46º, n.º 1 do CIMT). Anulada a liquidação, o contribuinte goza do direito de restituição do imposto pago. Não sendo efetuada a restituição nos prazos que a lei define, fica a administração tributária a pagar juros indemnizatórios a favor do contribuinte⁸⁴ (cf. n.º10 do art. 35º da LGT, 559º do CC e Portaria 291/2003, de 8 de abril).

No entanto, se o imposto a anular for inferior a 10 € (dez euros), não há lugar a anulação (cf. art. 46º, n.º 2 do CIMT). Sendo o imposto objeto de anulação superior a 10 € (dez euros), verifica-se ainda que, são devidos juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT que são liquidados e pagos nos termos do CPPT (cf. art. 46º, n.º 3 do CIMT).

Contudo, mesmo que o negócio definitivo não chegue a realizar-se, isto é, o negócio para o qual a PI foi outorgada não se chegue a concretizar, não podemos ter em conta o art. 44º do CIMT, que postula que *“A anulação da liquidação de imposto pago por acto ou facto translativo que não chegou a concretizar-se pode ser pedida a todo o*

⁸² Entendamos que sendo a outorga da procuração irrevogável uma transmissão para efeitos do IMT, bem como este tributo é devido apenas como uma antecipação do negócio definitivo, deve ser concedido ao contribuinte reaver o que havia pago no ato da outorga da dita procuração, nem que pelo menos, proporcionalmente.

⁸³ Cf. art. 45º, n.º 1 do CIMT.

⁸⁴ Cf. VIEIRA, Miguel, Anotação ao art. 46º do CIMT dos *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, CIMI, CIMT e CIS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019, p. 340.

tempo (...)''⁸⁵, pois para efeitos de IMT o ato translativo concretizou-se, ou seja, com a outorga da PI, nos termos do art. 2º, n.º 3 al. c) CIMT, consubstanciando assim facto tributário. Todavia, haverá lugar a anulação proporcional *''Se antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, vier a verificar-se a condição resolutive ou se der a resolução do contrato (...)*''⁸⁶, conforme prescreve o art. 45º, n.º1 do CIMT.

Assim evidencia o Supremo Tribunal Administrativo⁸⁷: *''II - A outorga de procuração irrevogável que confira poderes de alienação de imóveis ao mandatário, considera-se transmissão onerosa determinando a liquidação e o pagamento de IMT antes da outorga notarial da respectiva procuração (artºs 2º, nº 3, alínea c) e 22º, nº 2, ambos do CIMT).*

III - Deste modo, ainda que o negócio para o qual a procuração foi outorgada não chegue a realizar-se, não é aplicável o disposto nos artºs 22º, nº 4 e 44º, nº 1 ambos do CIMT, uma vez que para efeitos de IMT o acto translativo concretizou-se.

IV- Porém, pode haver lugar a anulação proporcional do imposto, ao abrigo do artº 45º do CIMT, se, antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, vier a verificar-se a resolução do contrato.''

Porém, para haver lugar a esta anulação proporcional há necessidade de prova da efetiva revogação e/ou comprovar que houve entrega da PI ao representado/mandatário.

⁸⁵ Cf. art. 44º, n.º1 CIMT.

⁸⁶ Exemplificando: A título de IMT, pela outorga de uma PI, foi pago em 15.02.2019, o valor de 8000€. Em 16.02.2022, veio a verificar-se a resolução do contrato. Faltam 5 anos completos para completar 8 anos. Deste modo, a restituição corresponde a $\frac{5}{8}$. Assim, 8000: $\frac{5}{8}$, a anulação corresponde a 5 000€.

⁸⁷ Ac. do STA de 12 de maio de 2021, em que é relator José Gomes Correia, proc. n.º 02279/13.9BELRS.

5. As procurações irrevogáveis como facto gerador de evasão fiscal

Ao longo dos anos, as procurações irrevogáveis foram ganhando importância pela sua gradual e evidente utilização por parte do mercado imobiliário e, segundo JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES⁸⁸ as razões da proliferação do seu uso são, fundamentalmente, a simplicidade, a rapidez e a informalidade que proporcionam nas relações económicas entre os agentes.

A compra e venda, como sabemos, é o paradigma do negócio de transmissão onerosa da propriedade, porém, segundo este autor, não se compadece com as exigências de rapidez e maleabilidade da economia de então, opinião esta, que acompanhamos.

As procurações irrevogáveis com poderes de alienação sobre imóveis, conferiam- tal como ainda hoje acontece- ao procurador, poderes sobre o imóvel materialmente idênticos aos do proprietário.

As cláusulas de irrevogabilidade, bem como a circunstância das procurações serem realizadas no interesse do procurador, retiram da disponibilidade do emitente da procuração- o proprietário, o *dominus*- os direitos de uso, fruição e disposição que constituem o conteúdo útil do direito de propriedade. Desta forma, na prática, conclui-se, que ao receber os poderes constantes da procuração irrevogável, o procurador está a praticar um negócio sucedâneo ao da compra e venda, e a receber para si todos os poderes materialmente correspondentes aos do exercício do direito de propriedade sobre o imóvel subjacente ao negócio.

O legislador alude, ainda, no preâmbulo do CIMT, que na maioria dos casos, o procurador paga a totalidade do preço ao representado. Ora, sendo assim, e pelos motivos já expostos, parece-nos mais que justificada a opção legislativa de tributar as procurações irrevogáveis que confirmam poderes de alienação de bens imóveis.

Não obstante tudo isto, devemos dizer que não teria havido esta proliferação, se a outorga destas procurações estivesse sujeita ao Imposto de SISA, pelo que, esta lacuna legal, foi o principal estímulo para que o mercado começasse a contornar o sistema fiscal.

⁸⁸ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Novos factos sujeitos a IMT*, Núcleo de Implementação da Reforma dos Impostos sobre o Património (NIRIP), junho 2003, pp. 2 e 3.

6. A justificação das procurações irrevogáveis como facto sujeito a tributação

O preâmbulo do CIMT deixa-nos clarificados sobre os motivos que tiveram por base a tomada de posicionamento do legislador quanto a esta matéria⁸⁹, assegurando a satisfação do interesse do fisco, ao referir explicitamente: *‘Além dos factos que integram a regra geral da incidência objetiva, o Código continua também a ficcionar, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas operações que direta ou indiretamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da incidência’*. O legislador inclui nestas situações as procurações irrevogáveis e, quanto a estas, o legislador vai mais longe ao referir mais à frente: *"Outra forma frequente de contornar a tributação é a utilização de procurações, vulgarmente designadas por procurações irrevogáveis"*.

A título de exemplo⁹⁰:

“A” nomeia seu procurador, com poderes de alienação “B” recebendo deste, 100.000 euros. Por sua vez, “B” revende, em nome de “A”, a “C” por 250.000 euros. Caso não existisse a tributação das procurações irrevogáveis, “B” teria um ganho com a alienação, do imóvel, mas não teria pago IMT pela aquisição a “A”. Assim, mediante o recurso a este tipo de forma jurídica, os agentes económicos iriam atingir resultados semelhantes aos contratos de compra e venda, mas teriam a vantagem de não suportar o encargo subjacente a imposto. Desta forma, percebe-se o que esteve por de base em o legislador equiparar a emissão de uma procuração irrevogável, ou o seu substabelecimento a terceiro, a uma transmissão onerosa para efeitos de incidência do IMT.

Fica, ainda, manifesto as ficções legais onde se encontram as procurações irrevogáveis sujeitas a IMT, forma que o legislador arranjou, tentando abolir as fugas ao imposto, no tempo do Imposto de SISA, no qual os sujeitos passivos, para efeitos de imposto, viam nestas procurações o alcance de frutos idênticos à transmissão de

⁸⁹ Cf. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT*. 2019, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

⁹⁰ Cf. NUNES, Vera Vieira, *IMT - Procuração irrevogável*, in *Vida Económica*. 2011, disponível para consulta online em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica8julho.pdf.pdf>.

imóveis, que no fundo não o eram, mas que por esta via ficariam dispensados do pagamento de SISA.

Com esta tomada de posição, o legislador, assegura de antemão a satisfação dos interesses do Fisco.

7. As procurações irrevogáveis como facto gerador de IMT

O cerne da questão versa sobre o facto de o procurador adquirir sobre o imóvel, mediante a procuração, os poderes materiais compatíveis ao exercício do direito de propriedade. Posto isto, faz sentido que esta personagem seja sujeita ao imposto, do mesmo modo que se, mediante contrapartida de aquisição desses poderes, a que a procuração lhe atribui, o procurador efetua o pagamento ao proprietário do bem, deverá ser o mesmo negócio passível de imposto que tributa as transmissões de imóveis, o IMT⁹¹.

Importa salientar que a procuração que credencia o procurador a realizar a alienação de um bem imóvel, tal como a praticar os direitos subjacentes ao direito de propriedade, não institui o procurador como real proprietário do bem, tendo em conta que a procuração irrevogável não é título jurídico que possibilita a transmissão do direito de propriedade. Contudo é, a procuração irrevogável, suscetível de conferir ao procurador todos os poderes referentes ao direito de propriedade, como se do real proprietário se tratasse.

Desta forma, o procurador é detentor dos mesmos materiais de exercício do direito de propriedade sobre o imóvel, a nível económico, porém em termos jurídicos verifica-se a ausência do título de transmissão que lhe concede ser o proprietário.

A outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel é configurada, nos termos do CIMT, uma plena transmissão, quando a mesma contenha renúncia ao direito de revogação (cf. art. 2º, n.º 3 al. c) CIMT).

⁹¹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.314.

8. As procurações irrevogáveis em sede de IMT- regime atual

Concerne, agora, portanto, abordar os moldes do atual regime do IMT, no que às procurações irrevogáveis diz respeito.

No preâmbulo do CIMT pode ler-se: *“Outra forma frequente de contornar a tributação é a utilização de procurações, vulgarmente designadas por procurações irrevogáveis, em que o representado renuncia ao direito de revogar a procuração, conferindo ao representante um resultado económico equivalente ao do exercício do direito de propriedade, uma vez que, na maioria dos casos, este paga a totalidade do preço do imóvel ao representado, passando, em termos práticos, a poder alienar o bem a um terceiro. Nestes casos, o procurador e o substabelecido ficarão sujeitos a tributação pelas taxas de 5% ou de 6,5%, consoante a procuração confira poderes para alienar prédios rústicos ou urbanos, não podendo pois beneficiar de qualquer isenção ou redução de taxas, sem prejuízo de delas virem a beneficiar, se o contrato definitivo de compra e venda vier a ser celebrado com o procurador ou com o substabelecido.”*

Atentas estas razões a alínea c) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, estabelece que há lugar a transmissão de imóveis na *“outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais ou unidades de participação a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 2 em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração”*. Desta maneira, percebe-se que a lei estabelece requisitos materiais⁹² cumulativos à sujeição do imposto, são eles: (1) que a procuração tenha por objeto bens imóveis; (2) que confira ao procurador poderes de alienação sobre bens imóveis ou de partes sociais – cf. alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT e, ainda, (3) que o proprietário renuncie voluntariamente ao direito de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito.

O primeiro requisito presume a forma legal da procuração, resultando, portanto, de um ato notarial, como já foi referido, uma vez que o art. 116º, n.º 2 do CN prevê que as procurações irrevogáveis deverão ser lavradas por um oficial de fé pública- portanto, um Notário-, através de instrumento público. Par além de que é exigido tratar-se de uma

⁹² Cf. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT*. 2019, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

procuração que tenha em vista a alienação de bens imóveis, através da qual haverá direitos equivalentes aos da propriedade, que serão conferidos ao procurador.

No que respeita ao segundo requisito, para que haja lugar à sujeição a IMT é suficiente que o procurador fique encarregue de alienar o respetivo imóvel. Reforçando o facto do IMT ser um imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e pelo facto da necessidade de afastar a evasão fiscal em sede de IMT, nas procurações irrevogáveis⁹³.

A inibição do direito à liberdade de revogação da procuração irrevogável, no terceiro requisito, pode ser proveniente de uma cláusula de renúncia presente na própria procuração, bem como pode resultar de quaisquer outras cláusulas que impeçam o representado de a revogar livremente, mediante as quais este renuncia ao direito de revogação. Estas cláusulas podem tratar-se de cláusulas contratualmente expressas ou implícitas⁹⁴, consistindo numa estatuição contratual de que a procuração é emitida no interesse de quem representa, do procurador, impossibilitando o representado de revogar a procuração sem a permissão do procurador, exceto se ocorrer justa causa (cf. art. 265º, n.º3 CC).

Desta maneira o imposto incidirá sempre que o representado fique inibido de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito, ou sempre que da procuração conste uma cláusula de renúncia, pelo emitente da procuração, ao direito de revogação ou quaisquer outras cláusulas que o impeçam de a revogar livremente⁹⁵.

Aquando da emissão da procuração, como já vimos, o CIMT considera, de forma imediata, processada a transmissão (cf. arts. 2º, n.º 3 al. c) e 5º CIMT), devendo dar-se lugar à liquidação do respetivo imposto, tal como o seu pagamento, previamente à outorga da procuração (cf. art. 22º, n.º 2 CIMT) pois, como evidencia o art. 50º do CIMT os negócios jurídicos relativos a bens imóveis sujeitos a registo só podem ser definitivamente registados quando se mostre pago o IMT que seja devido.

⁹³ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.316.

⁹⁴ Cf. *Idem ibidem*.

⁹⁵ Instruções constantes do anexo ao BRN n.º1/2004, oriundas do Núcleo de Implementação da Reforma dos Impostos sobre o Património.

8.1 A outorga de procurações irrevogáveis, respeitante a partes sociais de sociedades, que disponham de bens imóveis

É notório, tendo em conta a letra da alínea c) do n.º3 do art. 2º do CIMT, que o IMT incide também sobre a outorga de procurações irrevogáveis, que cumpram os requisitos já enunciados, relativas a partes sociais⁹⁶, nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente o valor do ativo da sociedade resulte em mais de 50%⁹⁷, direta ou indiretamente, por bens imóveis situados em território nacional, tendo em conta o valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário; estes imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis e por aquela aquisição, amortização ou outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois cônjuges casados ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social (art. 2º, n.º2, al. d) do CIMT, atualizado pela Lei n.º 75-B/2020, de 31/12)

O legislador fiscal considera que a partir do momento em que um sócio passa a deter mais de 75% do capital social de uma sociedade com bens imóveis no seu património (ou 100% tratando-se de cônjuges casados⁹⁸ ou unidos de facto), passa, de igual modo, a deter o domínio útil sobre esses imóveis, daí sujeitar também a tributação nessas aquisições de partes sociais⁹⁹.

Também estão sujeitas a IMT as aquisições de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular, independentemente da localização da sociedade gestora, bem como operações de resgate, isto é, aumento ou redução do capital ou outras, das quais resulte que um dos titulares ou dois titulares casados ou unidos de facto fiquem a dispor de, pelo menos,

⁹⁶ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.277.

⁹⁷ A título meramente exemplificativo, vejamos: uma determinada sociedade dispõe de um capital social de 100 000€, 60 000€ são em bens imóveis.

⁹⁸ Assim, as aquisições de partes sociais das quais resultam a detenção de uma percentagem do capital social inferior a 75%, por um só sócio, não são passíveis de imposto.

⁹⁹ Quando é efetuada a aquisição de uma parte social e dela passa a resultar uma percentagem igual a 75%, ou mais, do capital social, o adquirente fica sujeito a IMT por essa aquisição. Posteriormente, se esse mesmo adquirente vier a reforçar a percentagem do capital social que detém, adquirindo novas partes sociais ou quotas, ficará de novo sujeito a imposto, mas apenas pela parte adicional que veio adquirir.

75% das unidades de participação representativas do património do fundo (art. 2º, n.º 2 al. e) do CIMT)

Na verdade *“Não nos encontramos perante a directa aquisição de imóveis, mas de partes do capital de sociedades que possuam bens imóveis no seu activo, imobilizado ou permutável”*¹⁰⁰, para além de que o *“O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.) é um imposto sobre a riqueza, cumprindo o comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais de capacidade tributária dos contribuintes (cfr.artº.103, nº.1, da C.R.Portuguesa)”*¹⁰¹, daí o alargamento do CIMT do conceito de transmissão, bem como vem sujeitar estas aquisições sociais ao imposto.

Nestas circunstâncias, o legislador entende que o procurador pode, também, ter o controle dos bens imóveis e, por isso, prevê também esta tributação, em razão de estarmos face a uma situação semelhante à procuração que habilita o procurador a alienar diretamente os bens imóveis¹⁰². Refira-se, desta maneira, que estas procurações seguem o regime previsto para as restantes procurações irrevogáveis.

Trata-se, assim, de um regime de transparência fiscal, no qual se tem por fim tributar a matéria económica, através da qual se manifesta o poder de comando sobre os bens imóveis¹⁰³.

Relativamente à determinação do valor coletável sujeito a imposto, nestas circunstâncias, é sempre efetuada de acordo com a percentagem do capital social que o sujeito passivo passa a deter após a aquisição ou o facto que determina a sujeição, sobrepondo-se essa percentagem sobre o valor relevante do imóvel ou dos imóveis existentes no ativo da sociedade¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Cf. Ac. do STA de 14 de outubro de 2020, em que é relator Joaquim Condesso, proc. n.º 050/11.1BEAVR.

¹⁰¹ Cf. Ac. do STA de 13 de janeiro de 2021, em que é relator Joaquim Condesso, proc. n.º 02163/15.1BEALM.

¹⁰² Cf. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT*. 2019, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

¹⁰³ A eficácia desta norma na prevenção da fraude e evasão fiscal e na garantia de neutralidade do imposto está reduzida pelo facto de ela não ser aplicável aos casos de aquisições de partes sociais em sociedades anónimas. Se o legislador tem por fim evitar que aqueles que pretendam adquirir imóveis a sociedades adquiram o capital social destas, tentando fugir ao pagamento do imposto, esse efeito fica diminuído pelo facto de o mecanismo legal não se poder aplicar quando se trata das aquisições de ações de sociedades anónimas.

¹⁰⁴ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.278.

Para a determinação do valor coletável, o valor do imóvel que apresenta relevância, é sempre o maior entre o valor patrimonial tributário dos imóveis e o valor por que esses imóveis estão contabilizados no ativo da respetiva sociedade- balanço (cf. art. 12º, n.º4, regra 19ª al a) CIMT).

Portanto, aquando da aquisição, amortização ou outro facto, decorrer a detenção do capital social igual, pelo menos de 75%, ou superior, ultrapassando pela primeira vez esse limiar, o valor sujeito a imposto corresponde à aplicação dessa percentagem ao maior dos dois valores referidos anteriormente.

Naturalmente, nas aquisições seguintes não se aplicará, novamente, a percentagem do capital social que se passou a deter, sobre o valor relevante do imóvel ou dos imóveis, dado que daí originaria a dupla tributação. Posto isto, o valor tributável corresponderá apenas à parte ainda não tributada, isto é, calcula-se o valor sujeito a imposto aplicando-se a taxa correspondente à percentagem do capital social que se passou a deter, sobre o valor relevante do imóvel ou dos imóveis e efetua-se a subtração da parte já anteriormente tributada (cf. art. 12º, n.º4, regra 19ª al b) CIMT).

Primeiramente, a exclusão da aquisição de ações- de sociedades anónimas- deste mecanismo de sujeição tem a sua explicação, por assim dizer, no facto de esta norma não ter sido criada no Código da SISA de 1958, pois que as sociedades anónimas existentes em Portugal, na época, eram empresas de grande dimensão e em escasso número, onde quase não ocorriam operações de evasão fiscal¹⁰⁵. Por este motivo, os projetos da Reforma da Tributação do Património enquadravam o alargamento da sujeição a imposto a essas aquisições. No entanto, não foi esse o entendimento do poder político então vigente que optou pela permanência do antigo regime, continuando a não sujeitar a imposto essas aquisições¹⁰⁶. Não obstante o contexto atual ser completamente distinto e já não se verificarem os pressupostos da não sujeição a imposto das aquisições de ações emitidas pelas sociedades anónimas, a Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, veio sujeitá-las a IMT.

¹⁰⁵ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.279.

¹⁰⁶ Das razões invocadas para a não alteração da não sujeição a imposto, assentou na perturbação que poderia causar no mercado de capitais sempre que se efetuassem transações de ações sujeitas a imposto. Contudo, essa preocupação poderia ser facilmente ultrapassável, talvez, com a adequação do regime de liquidação.

8.2 Moldes de tributação do imposto

Cumprindo os requisitos previstos nas alíneas c) e d) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, a outorga de procurações irrevogáveis, bem como a outorga de substabelecimentos, dão lugar à incidência objetiva, visto que são factos geradores de IMT.

No que à incidência subjetiva diz respeito, o art. 4º do CIMT preconiza que o imposto é devido, em princípio, pelo adquirente do imóvel. No entanto, é aplicável, nesta situação o disposto na alínea f) do mesmo artigo, pelo que o imposto é devido pelo procurador ou por quem se tiver substabelecido, não havendo lugar a qualquer isenção ou redução de taxa. Todavia, sendo o procurador a adquirir o bem imóvel, celebrando o contrato de compra e venda consigo mesmo e, deste modo, arrogando-se adquirente do imóvel, poderá gozar dos respetivos benefícios fiscais¹⁰⁷.

O nascimento da obrigação tributária versa sobre o “ (...) momento em que ocorrer a transmissão.” (cf. art. 5º, n.º 2 CIMT). Esta obrigação tributária debruça-se, sobretudo, no dever de contribuir para o erário público¹⁰⁸, sendo esta a obrigação principal e, a obrigação que recai sobre os sujeitos passivos será, então, considerada como uma obrigação acessória, dado que se insere naquelas que são impostas legalmente de forma a quantificar e pagar a obrigação principal, isto é, a cooperar para os cofres da entidade credora.

Na verdade, a transmissão fiscal onerosa relativa aos direitos reais sobre bens imóveis, está distante do que é considerada como transmissão civil onerosa, pois nesta matéria é apenas relevante a transmissão fiscal, determinada segundo as regras de incidência objetiva, dado que é esse o momento relevante em termos tributários, ou seja, o momento em que nasce a obrigação fiscal para efeitos de IMT.

¹⁰⁷ Cf. NUNES, Vera Vieira, *IMT - Procuração irrevogável*, in *Vida Económica*. 2011, disponível para consulta online em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica8julho.pdf.pdf>.

¹⁰⁸ Cf. RODRIGUES, Carlos, Anotação ao art. 5º do CIMT, dos *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, IMI/IMT/IS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019, p. 263.

8.2.1 Liquidação do imposto

Não operando o reconhecimento de qualquer benefício fiscal¹⁰⁹, seja isenção ou redução de taxa, nas procurações irrevogáveis, como determina a alínea f) do art. 4º do CIMT, a taxa aplicável na liquidação, tanto ao procurador como ao(s) substabelecido(s), será sempre em conformidade com a natureza do imóvel. Será sempre de 5% (cinco por cento), quando diga respeito a prédios rústicos ou de 6,5% (seis e meio por cento), quando se relacione com os prédios urbanos (cf. art. 17º, n.º 1 als. c) e d) CIMT).

O art. 17º do CIMT pretendeu estabelecer um quadro de taxas em que a taxa geral para os prédios urbanos versava e continua a versar sobre 6,5%, estabelecendo, posteriormente, taxas especiais para alguns casos específicos. Do mesmo modo que para os prédios rústicos a taxa geral incide sobre 5%. Havendo fixação dessa taxa geral, a ela que ficariam sujeitas todas as transmissões que não se enquadrassem nos casos específicos e tipificados na lei, a que se aplicariam as taxas especiais.

O mesmo acontecia no antigo Código da SISA, onde existia uma taxa geral de 10% para a generalidade das transmissões e uma taxa específica, isto é, excepcional, para os prédios afetos à habitação¹¹⁰. Vigorando essa taxa geral, tornava-a aplicável a todas as transmissões que não se enquadrassem nas taxas especiais.

O legislador quis, aparentemente, seguir esse modelo, e o CIMT pretendeu mantê-lo, porém, não ficou expresso de forma clara, incontestável e sem margem para dúvidas.

Assim, por exemplo, quando uma empresa que tem como exercício a atividade de compra de prédios para revenda adquira, mediante PI ou do seu substabelecimento, os poderes de alienação sobre um prédio, não beneficia da isenção do IMT, prevista no art. 7º do CIMT. De igual modo, nas procurações irrevogáveis que concedam poderes de alienação de imóvel ao procurador, para que este afete à sua habitação própria e permanente, não são aplicáveis os benefícios da isenção previstos no art. 9º do CIMT, nem da redução de taxas prevista na al. a) do n.º 1 do art. 17º. Conclui-se que esta

¹⁰⁹ A exclusão expressa e taxativa da aplicação de quaisquer benefícios fiscais na liquidação do IMT às PI e aos respetivos substabelecimentos demonstra a intenção de que parte o legislador na configuração deste regime. Verificamos que se trata de um regime severo que traduz um propósito de oneração em termos fiscais a este tipo negocial, seguramente assente na experiência da SISA, associada a negócios de práticas evasão e fraude fiscal.

¹¹⁰ Cf. ESTEVES PEREIRA, João Manuel, *Op. Cit.*, pp. 240 a 242.

circunstância surge da tabela de taxas reduzidas constante dessa norma ser uma consequência da isenção consignada no art. 9º do CIMT¹¹¹.

No entanto, verifica-se uma taxa diferenciada, quando o promitente comprador tiver como domicílio fiscal seja ele, país, território ou região adstrito a um regime fiscal mais favorável, e que constem da Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, a taxa a aplicar será de 10% (dez por cento), como determina o n.º 4 do art. 17º do CIMT.

Ao valor coletável, respeita o n.º 1 do art. 12º do CIMT, que estipula que o valor tributável sobre o qual recai a taxa será o valor patrimonial tributável do prédio (VPT) ou, caso seja maior, o valor declarado na procuração. Quando diga respeito a partes sociais de sociedades, que se encontram consagradas no art. 2º, no n.º 3 na sua alínea c) do CIMT, o respetivo valor coletável é apurado nos termos dos art. 12º, n.º 4 na sua regra 19ª do CIMT.

Constata-se, deste modo, que de entre o seio das regras especiais de determinação do valor tributável, não existe alguma que regule especialmente as procurações irrevogáveis, daí a aplicação do regime geral, ou o valor declarado na própria procuração ou o VPT, conforme o valor que for superior¹¹².

Percebe-se, ainda, desta maneira, que a taxa de IMT irá incidir sobre o valor pago pelo procurador ao proprietário ou pelo substabelecido ao procurador, quando seja este o valor maior em relação ao VPT do imóvel. Quando não se verifique o pagamento por parte do procurador ao proprietário, ou do substabelecido ao procurador, o valor sujeito a imposto e, conseqüentemente, sujeito a taxa será sempre do VPT e vice-versa.

Logo que elaborada a procuração, considera-se consumada a transmissão onerosa do imóvel, como prescreve os arts. 2º, n.º 3 c) e 5º, n.º 2 do CIMT e, por isso,

¹¹¹ Se é irrefutável que na liquidação do IMT que pela outorga da procuração ou substabelecimento não se aplica a isenção prevista no art. 9º do CIMT, nem a tabela de taxas da al. a) do nº1 do art. 17º do mesmo Código, mesmo que o procurador utilize o prédio par a sua habitação própria e permanente, já não será tão pacífico nos casos em que o prédio não se destine a esse fim, mas seja apenas afeto a habitação. Neste caso, a taxa a aplicar seria, talvez, a da tabela constante na al. b) do nº1 do art. 17º do CIMT, uma vez que o legislador tratou de prever, expressamente, a tabela da al. b) aos contratos-promessa compra e venda com cláusula de livre cedência de posição contratual, mas não existe idêntica norma para as procurações irrevogáveis. Enquanto a al. a) do nº1 do art. 17º do CIMT constitui um benefício fiscal, pois que deriva da isenção do art. 9º do mesmo Código, a tabela da al. b) é uma tabela de taxas autónoma, específica para os prédios afetos a habitação que não seja própria e permanente, pelo que não se trata de um benefício fiscal.

¹¹² Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.319.

deverá o imposto ser liquidado, bem como pago antes da outorga da mesma (arts. 22º, n.º 2 e 36º, n.º 1 CIMT).

O artigo 22º do CIMT estabelece que a liquidação do IMT precede o ato ou facto translativo dos bens. Ademais, o princípio estabelecido neste artigo apoia-se em razões de ordem programática e funciona como garantia da arrecadação do imposto e defesa do próprio contribuinte. De facto, o momento psicologicamente mais favorável para o contribuinte suportar o seu encargo é aquele que prece a transmissão. De outro modo, realizada a transmissão e obtidos os resultados pretendidos, haveria, singelamente, tendência para o protelamento do cumprimento da obrigação fiscal respetiva, razão pela qual o legislador estabeleceu o prévio pagamento do IMT, como pressuposto para a realização das escrituras que titulem as transmissões¹¹³- *vd.* art. 49º do CIMT.

É relevante acrescentar que a entidade que titula estas procurações, neste caso, os Notários, pelas formalidades já evidenciadas, ou até por outras entidades que exerçam as funções notariais, estão sujeitos à obrigatoriedade de controlo do cumprimento das obrigações fiscais, ou seja, liquidação mediante entrega do Modelo 1¹¹⁴ e pagamento do respetivo imposto, de forma que não podem outorgar as mesmas quando não se encontre liquidado e pago o IMT, tal como pronuncia o n.º 1 do art. 49º do CIMT. Deste modo, só poderá ser lavrada a procuração se for apresentado ao notário e arquivado o extrato da declaração para liquidação do IMT e o correspondente comprovativo da cobrança.

Desta forma, constata-se que em sede de liquidação, as procurações irrevogáveis salientam-se, dissemelhantemente ao que sucede em regra, isto é, de que os interessados é que têm a iniciativa de liquidar o imposto, apresentando em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos a declaração de modelo oficial¹¹⁵.

Por fim, mas não menos importante, achamos por bem salientar que a cópia da procuração que confira poderes de alienação de bens imóveis, em que por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de idêntica natureza o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respetivos substabelecimentos, referentes ao mês

¹¹³ Cf. VIEIRA, Miguel, Anotação ao art. 22º do CIMT dos *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, CIMI, CIMT e CIS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019, p. 306.

¹¹⁴ A entrega do modelo 1 para efeitos do art. 19º do CIMT, pode ser entregue, pelo sujeito passivo, em qualquer serviço de finanças ou via eletrónica. No caso das procurações irrevogáveis muito embora apareça essa opção no portal das finanças, o sistema não deixa gerar. Há necessidade, nestes casos, da entrega via pessoal numa repartição de finanças.

¹¹⁵ Cf. TEIXEIRA, Glória, *Op.Cit.*, p. 421.

anterior, deverá ser submetida até ao dia 15 (quinze) de cada mês, à AT, em suporte informático, recaindo esta obrigação sobre o titular da procuração ou do substabelecimento¹¹⁶ (cf. arts. 49º, n.º 4 al. b) e n.º 5 CIMT; 186º, n.ºs 1 al. a) e 2 do CN e Portaria n.º 975/2004, de 3 de agosto). O legislador, nos termos do n.º 6 do art. 49º do CIMT vem, ainda, estabelecer a responsabilidade solidária de quem procede à titulação da procuração com o respetivo sujeito passivo, ou procurador, ou o substabelecido, quando se verifique a colaboração deste na falta de liquidação ou arrecadação do imposto ou, aquando daquela intervenção, receção ou utilização, não tenha sido exigido o documento comprovativo do pagamento ou da isenção, se for caso disso.

Pese embora a outorga da procuração irrevogável consista numa transmissão para efeitos do IMT, não resulta dela uma transmissão jurídica da propriedade, logo, não envolve a mudança do sujeito passivo do IMI. Desta forma, também não há lugar ao pagamento da verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

As medidas constantes no art. 49º do CIMT, no nosso entendimento, visam conferir uma maior eficácia à cobrança do IMT no sistema Fiscal Português.

¹¹⁶ Cf. NETO FERREIRINHA, Fernando, *Op. Cit.*, pp. 1100 e 1101.

8.3 Tributação da transmissão definitiva do bem imóvel

Independentemente de o procurador adquirir os poderes materiais proporcionais ao exercício do direito de propriedade, com a outorga da procuração irrevogável, ele não é o proprietário do bem imóvel. Só a propriedade é que vai conferir segurança jurídica de um direito absoluto invocável contra terceiros¹¹⁷, apesar de a procuração irrevogável nos levar a um entendimento de mera diferença de carácter formal, ou seja, só mediante o registo da propriedade que se detém de um determinado bem imóvel, se passa a ser detentor de uma proteção *erga omnes*, ao contrário do que acontecia apenas com a outorga da procuração, onde o efeito era *inter partes*, isto é, os efeitos versavam apenas sobre as partes do negócio jurídico.

Por esta razão, parece lógico que posteriormente à outorga da procuração irrevogável, o procurador celebre um contrato compra e venda relativo ao mesmo imóvel, objeto da procuração. No contrato de compra e venda, intercede unicamente o procurador como representante do proprietário, alienando em nome deste e, como adquirente, que compra em seu próprio nome. Isto gera, então, um novo facto gerador da obrigação de imposto, que diz respeito à transmissão jurídica da propriedade do imóvel executada pela eficácia do contrato de compra e venda. A sujeição da procuração a imposto está preceituada no art. 2º, n.º 3 al. c) do CIMT, como já vimos, e a aquisição da propriedade, pelo contrato compra e venda, está prevista no art. 2º, no seu n.º 1 do mesmo código. E, uma vez que o CIMT sujeita a imposto as transmissões de direitos reais sobre imóveis e o artigo 2º considera consumada transmissão tanto nos casos de celebração da escritura de compra e venda, como nos casos de outorga das PIs relativas a bens imóveis¹¹⁸, estamos, pois, perante duas transmissões para efeitos de IMT, sujeitas a imposto, não obstante de para efeitos civis só haver uma transmissão, realizada com a outorga da escritura de compra e venda¹¹⁹.

¹¹⁷ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.322.

¹¹⁸ A exclusão do direito de benefícios fiscais na tributação das PIs e dos respetivos substabelecimentos, não traduz que os procuradores não possam usufruir de todos os benefícios fiscais aplicáveis aquando da posterior aquisição definitiva, ou seja, aquisição do direito de propriedade, mediante a escritura de compra e venda ou através de outro instrumento jurídico suscetível de titular a transmissão. Como vimos, aqui estaremos perante outro facto sujeito a imposto, com um regime distinto, a que não se aplica a exclusão de benefícios fiscais que o CIMT faz incumbir às procurações irrevogáveis e aos respetivos substabelecimentos. Se os procuradores ou substabelecidos pretenderem usufruir de todos os benefícios fiscais constantes do IMT- isenções ou reduções de taxa- ou de outros diplomas, terão de celebrar o contrato de compra e venda, por Escritura Pública ou DPA.

¹¹⁹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p. 323.

Deste modo, o sujeito passivo, será novamente sujeito a imposto, na realização da escritura de compra e venda, onde se verifica a transmissão da propriedade jurídica do imóvel, não obstante já ter sido submetido ao pagamento de IMT aquando da outorga da procuração irrevogável- estamos perante dois factos tributários. No entanto, o legislador não quis discriminar o adquirente do imóvel que, em princípio, foi instituído como procurador na procuração irrevogável, em relação ao adquirente que realiza a aquisição de compra e venda por escritura de forma direta¹²⁰.

A razão de ser deste alargamento do conceito civilística de transmissão, para incidência do imposto, baseia-se no receio do legislador de que, com a finalidade de evitar o pagamento do IMT, o promitente comprador não viesse a celebrar o respetivo contrato final- de compra e venda-, ocorrendo apenas uma transmissão de facto. Apesar disso, o legislador não teve como objetivo distorcer o normal funcionamento dos mercados, pois que a lei fiscal deverá produzir um efeito de neutralidade, tanto quanto possível, não devendo por isso constituir um impedimento aos agentes económicos¹²¹.

Neste sentido, o art. 22º do CIMT, no seu n.º 3, a fim de evitar a dupla tributação, em que no momento da efetivação da escritura de compra e venda do bem imóvel, gera-se um novo facto tributário e irá realizar-se um acerto no que respeita à liquidação, para que no fundo o imposto cobrado seja somente um¹²². Compreenda-se, deste modo, que ao imposto apurado na transmissão real da propriedade é-lhe posteriormente deduzido o imposto já pago aquando da outorga da procuração irrevogável. Pretende-se que o procurador pague o mesmo imposto que pagaria caso tivesse adquirido logo o bem imóvel¹²³.

A este respeito, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo¹²⁴, que doutamente refere: *“O IMT liquidado nas procurações irrevogáveis a ele sujeitas tem natureza de “antecipação do imposto devido a final pela transmissão definitiva operada com a escritura de compra e venda “, havendo, nesse momento, que operar o “acerto de conta final”.*

¹²⁰ Cf. *Idem ibidem*, p.323.

¹²¹ Cf. VIEIRA, Miguel, Anotação ao art. 22º do CIMT dos *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, CIMI, CIMT e CIS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019, p. 306.

¹²² Após o pagamento do imposto pela outorga da PI, o procurador adquirir a propriedade do prédio através da escritura de compra e venda, faz-se nessa data o acerto final do imposto a pagar.

¹²³ O imposto que o procurador/aquirente suportará será, em princípio, igual aquele que pagaria se tivesse desde logo adquirido a propriedade do imóvel, através do contrato de compra e venda, sem que tivesse recorrido antes à qualidade de procurador pela procuração irrevogável.

¹²⁴ Cf. Ac. do STA de 06 de abril 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, proc. n.º 0989/10.

Assim, quando o procurador com poderes de alienação do imóvel pagou IMT pela outorga da PI¹²⁵ e, posteriormente, adquire o mesmo imóvel por escritura de compra e venda- tem de pagar, novamente, IMT na Escritura de compra e venda. O montante a pagar a título de IMT pode ser distinto de acordo com as seguintes situações¹²⁶: (1) o valor do imposto a pagar pela outorga da compra e venda é igual àquele sobre que incidiu o IMT, na outorga da procuração irrevogável; (2) o valor tributável sobre o qual incidiu o IMT pela outorga do contrato de compra e venda é superior àquele sobre o qual incidiu anteriormente o imposto liquidado na data da procuração irrevogável ou do substabelecimento; (3) o valor tributável sobre que incide o imposto pela outorga do contrato de compra e venda é inferior àquele sobre que incidiu o IMT liquidado na data da procuração ou do substabelecimento.

Na primeira situação, não há lugar à liquidação do imposto pela celebração da compra e venda, tendo sido o IMT pago pela outorga da procuração irrevogável, servindo de um adiantamento daquele que era devido na compra e venda.

Na segunda circunstância, se o valor do IMT a pagar pela transmissão da propriedade for superior ao pago pela procuração ou do substabelecimento, efetua-se a dedução pela totalidade, pagando-se só a diferença ou, por outro lado, caso o valor do imposto a pagar pela transmissão da propriedade for inferior ao pago aquando da procuração ou do substabelecimento, procede-se à aplicação de todos os benefícios fiscais, tendo em conta que nesta liquidação, contrariamente ao que acontece na procuração, se devolve a diferença por inteiro ao sujeito passivo.

Por último, a terceira situação pode resultar da diminuição do valor tributável; do efeito da eficácia dos benefícios fiscais ou do efeito simultâneo das duas causas referidas anteriormente, isto é, a diminuição ocorre pela diminuição do valor tributável e pelos efeitos dos benefícios fiscais.

Nestas hipóteses práticas, a lei clarifica 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, procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção”* (cf. art. 22º, n.º 3

¹²⁵ Factos tributários distintos, outorga da PI e outorga de Escritura Pública pelo procurador, veja-se: Ofício-Circulado n.º 40.090/2007, de 29 de junho.

¹²⁶ Cf. ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procurações Irrevogáveis como facto gerador de IMT*. 2019, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.

CIMT), ou seja, a restituição só se verifica no caso do adquirente beneficiar de redução de taxa ou isenção, e não no caso em que houve diminuição do valor tributável¹²⁷.

Exemplifiquemos¹²⁸:

- “A” instituiu seu procurador “B”, conferindo-lhe os poderes para alienar um imóvel de que é proprietário, afeto a habitação, com o VPT de 390 000€, pelo valor de 600 000€, tendo recebido dele 400 000€, nesse momento;
- Mais tarde, “B” vem a substabelecer a “C” esses poderes, recebendo “B” 700 000€;
- “C” terá pago a título de imposto 45 500€, pela outorga do substabelecimento;
- Na data da celebração do contrato de compra e venda, partindo do pressuposto que o negócio se realizou em 2010, aplica-se a taxa de 6% sobre o valor declarado dessa transmissão (600 000€), apurando-se o imposto de 36 000€.

Aqui surge um problema, o imposto a pagar agora seria negativo, pois que pela diferença do valor pago na outorga do substabelecimento 45 500€ e o valor que seria, agora, pago 36 000€, deveria “C” ser reembolsado em 9 500€, resultante da diminuição de taxa e da diferença do valor sujeito a imposto, no entanto não será restituído assim.

Contudo o n.º3 do art. 22º do CIMT só admite a restituição da parte desse valor que resulta na diminuição de taxa ou da aplicação dos benefícios fiscais. Dentro desses 9 500€, como vamos descobrir o que “C” irá receber?

A lei não é clara e não especifica o método de cálculo do valor a devolver. Assim sendo, a forma de determinarmos o valor da parte reembolsável, só pode ser calculado simulando uma liquidação em que apliquemos a mesma taxa que tenha sido utilizada na liquidação pelo substabelecimento (ou pela procuração), ao valor tributável da transmissão definitiva¹²⁹. Desta forma, garantimos que o imposto que no final o

¹²⁷ Temos, pois, de simular uma liquidação de imposto em que utilizamos a mesma taxa que aplicámos na liquidação do imposto sobre a procuração ou sobre o substabelecimento, mas aplicando-a, neste momento, ao valor tributável da transmissão definitiva. O imposto a devolver é o correspondente à diferença entre o que foi pago pela transmissão definitiva da propriedade e o que resulta desta liquidação simulada.

¹²⁸ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, pp. 328 e 329, *Vd. Casos 1 e 3*.

¹²⁹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p.330.

adquirente paga pelo valor da transmissão definitiva, é somente o que resulta do quadro legal que se aplica a esta, com todos os benefícios fiscais que lhe são aplicáveis.

Este n.º3 do art. 22º do CIMT exhibe o princípio da neutralidade do imposto que não interfere nas opções negociais dos agentes económicos¹³⁰, dado que esta neutralidade só tem que ser garantida relativamente ao valor sujeito a imposto pela celebração do contrato de compra e venda., ou seja, só relativamente a este valor a lei garante que a taxa aplicável é sempre a correspondente à transmissão definitiva.

Calculemos, então, a parte reembolsável:

Multiplicando os 600 000€ objeto da transmissão definitiva pela taxa de 6,5%, usada na liquidação pelo substabelecimento (ou procuração), apuramos um valor de 39 000€. ‘‘C’’ tem direito a um reembolso que é igual à diferença entre esses 39 000€ e 36 000€ da liquidação da transmissão definitiva, ou seja, o valor de 3 000€. Este é o valor que é gerado pela redução de taxa, que a lei manda restituir. Os restantes 6 500€ de diferença negativa (9 500€ - 3 000€) são os que emergem da diminuição do valor tributável da procuração ou do substabelecimento e o da transmissão definitiva, cuja devolução a lei não permite¹³¹.

Este regime específico de liquidação do IMT de que consta do n.º3 do art. 22º do CIMT, que se traduz em liquidar o imposto só quando o valor tributável relativo à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior, aquando da outorga da procuração ou do substabelecimento, não beneficia apenas o comprador que for procurador na data em que é celebrada a escritura, podendo beneficiar também aquele comprador que já antes tenha pago IMT por ter sido instituído procurador e tenha, posteriormente, substabelecido os seus poderes a terceiro. Se subsequentemente a esse substabelecimento vier a celebrar a escritura de compra do mesmo imóvel, beneficiará daquele regime mesmo que nessa data já não seja o procurador¹³².

Imaginemos, agora, que ‘‘C’’, do exemplo anterior é uma empresa que tem como atividade a compra de prédios para revenda e que, quando celebra o contrato de compra e venda, declara afetar o prédio ao seu ativo permutável.

¹³⁰ Cf. VIEIRA, Miguel, Anotação ao art. 22º do CIM, *Op. Cit.*, p. 307.

¹³¹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, pp.330 e 331.

¹³² Cf. NETO FERREIRINHA, Fernando, *Op. Cit.*, p. 1107.

Aquando recebe os poderes de procurador de “A”, mediante o substabelecimento da PI, fica na mesma sujeito a imposto à taxa de 6,5%, tal como anteriormente. Terá “C” direito à restituição de todo o imposto? Certamente a questão não se colocaria se a diferença entre o imposto pago aquando da outorga do substabelecimento e o imposto a pagar aquando da celebração do contrato de compra e venda, adviesse um valor positivo¹³³, partindo do pressuposto que a empresa cumpre os requisitos da parte final do n.º 2 e do n.º 3 do art. 7º do CIMT, porque lhe seriam reconhecidos todos os benefícios fiscais a que não teve direito na data do substabelecimento.

Numa primeira abordagem talvez diríamos que sim, uma vez estando a empresa isenta de imposto, deveria poder adquirir o prédio totalmente isento de imposto e, assim, o valor do IMT pago pelo substabelecimento deveria ser-lhe devolvido na sua totalidade.

No entanto, pela análise feita precedentemente e visto que o art. 22º do CIMT, mais precisamente na parte final do n.º 3, “C” só terá direito ao reembolso do imposto na parte em que o adquirente possa beneficiar de isenção ou redução de taxa. Como foi possível verificar, o efeito da isenção só se aplica ao valor tributável correspondente ao contrato de compra e venda do bem, pelo que só nessa parte “C” terá direito à restituição do imposto que havia pago na data do substabelecimento¹³⁴. Posto isto, “C” terá direito a receber apenas 39 000€, correspondentes ao imposto que foi pago e gerado na data do substabelecimento, pelos mesmos 600 000€ que são o valor tributável da compra e venda.

Lembremos que o imposto objeto de liquidação pela procuração irrevogável e do seu substabelecimento é meramente uma antecipação do imposto devido a final, pela celebração do contrato de compra e venda, sendo que este princípio é aplicável tanto na parte relativa à taxa como ao valor tributável. A parte do valor tributável da compra e venda não fica sujeita ao imposto pela transmissão definitiva, pelo que não ficará sujeita ao regime fiscal que é aplicável a esta¹³⁵.

¹³³ Casos em que o contribuinte tem direito a receber todo o imposto anteriormente pago, uma vez que ficaria isento de imposto na data da celebração da escritura.

¹³⁴ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Op. Cit.*, p. 331.

¹³⁵ Cf. *Idem ibidem*, p. 332.

É de concluir, que a isenção prevista no art. 7º do CIMT aplica-se apenas ao contrato de compra e venda e ao valor tributável que lhe corresponde, garantindo a lei a devolução do imposto que havia sido pago de acordo a esse valor.

9. A aplicação das normas de IMT nas PIs pela jurisprudência

Finda, no seu essencial, a exposição teórica atinente às procurações irrevogáveis, consideramos ser fundamental a sua abordagem do ponto de vista prático, de modo a consolidar os conhecimentos anteriormente adquiridos e de forma a vislumbrar as problemáticas inerentes a estes negócios jurídicos em sede fiscal.

A análise de jurisprudência comporta um ato de elevado grau de exigência que é imposto aos seus intérpretes. Esta exigência pode ser inspecionada de várias perspetivas, desde o conhecimento aprofundado e sólido das matérias que são discutidas, que o leitor deve dominar, bem como ter a aptidão de extrair do conteúdo do acórdão/decisão arbitral unicamente os factos que apresentam relevância para as questões que serão debatidas.

Assim, optamos por proceder à análise de três acórdãos e de uma decisão arbitral, nomeadamente: Acórdão do TCAS de 19 de março de 2013, em que é relator Joaquim Condesso, Processo n.º 05472/12; Acórdão do TCAS de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, Processo n.º 356/10.7BELRS; Acórdão do STA de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, Processo n.º 0989/10; Acórdão do STA de 10 de março de 2011, em que é relator Valente Torrão, Processo n.º 0386/10 e 9.5 Decisão arbitral do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Processo n.º 859/2019-T, que têm em vista esclarecer-nos acerca de questões de vertente prática, como a revogação das procurações, anulação do imposto e a não utilização da procuração irrevogável.

9.1 Acórdão do TCAS de 19 de março de 2013, em que é relator Joaquim Condesso, Processo n.º 05472/12

O acórdão aqui objeto de análise retrata o seguinte caso:

- i. Em 7/05/2004 foi outorgada uma PI, em que ‘B’ constitui sua bastante procuradora ‘A’, conferindo ‘(…) os necessários poderes para, consigo próprio ou com terceiros, no prazo de cento e vinte dias, após comunicação mediante carta registada com aviso de recepção, enviada pela mandante ao mandatário, de que as fracções autónomas dispõem de licença de utilização ou de que haja decorrido o prazo de cinquenta dias após a apresentação do pedido de emissão da licença de utilização (...), celebrar o contrato definitivo de compra e venda das fracções autónomas individualizada pelas letras EJ, GH e GI, pertencentes ao prédio urbano, (...) da qual a mandatária é promitente compradora, e cujos preços de aquisição, nos montantes, (...) já foram integralmente pagos e entregues à mandante.’ e, ainda, os necessários poderes para requerer os atos de registo provisório e definitivo de aquisição, como os poderes necessários para garantir o integral cumprimento do mandato;
- ii. Posteriormente, a 21/09/2007, Administração Fiscal procedeu à avaliação das três frações em causa, sendo que dessa avaliação apenas foi notificado a B, ou seja, ao mandante/*dominus*;
- iii. Não tendo sido apresentado qualquer pedido de 2ª avaliação, relativamente a qualquer das referidas fracções autónomas, a procuradora ‘A’, foi notificada da liquidação adicional do IMT liquidada em resultado da avaliação efetuada aos bens objeto de transmissão, isto é, as fracções objeto da PI;
- iv. Desta maneira, a procuradora ‘A’ interpôs recurso da sentença já proferida pelo TAF de Loulé, que a condenou a efetuar o pagamento do adicional ao IMT, mesmo não tendo sido notificada.

O TCAS vem examinar a sentença recorrida e começa por introduzir a teoria relacionada ao IMT, caracterizando-o. Este tribunal vem reconhecer que as PIs não configuram verdadeiras transmissões de imóveis, nomeadamente em sede de direito privado, mas que o CIMT as tipifica como transmissões sujeitas a tributo, como já

verificamos no início deste Projeto Avançado. Contudo, ‘‘Embora o procurador não seja o titular do direito de propriedade, porque não adquiriu o respetivo título, e exerça esses poderes em nome de terceiro, a verdade é que detém sob a sua disponibilidade os poderes úteis e fácticos correspondentes ao exercício do direito de propriedade - os direitos de uso, fruição e disposição que constituem o conteúdo útil do direito de propriedade.’’.

Posto isto, a lei fiscal a lei não exige que a procuração habilite o procurador a exercer todos os poderes materiais idênticos aos do proprietário, pois para que haja sujeição a IMT é suficiente que o procurador fique habilitado a alienar o bem imóvel.

Uma vez que a procuração, *in casu*, reúne os requisitos materiais para a sujeição a imposto: 1) que a procuração tenha por objeto bem imóveis; 2) que confira ao procurador poderes de alienação sobre bens imóveis; 3) que o proprietário renuncie voluntariamente ao direito de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito, é de referir que embora a outorga da procuração irrevogável constitua uma transmissão para efeitos do IMT, não resulta dela uma transmissão jurídica da propriedade e, por isso, não envolve a mudança do sujeito passivo do IMI, tal como admite o Tribunal *ad quem*.

No caso *sub judice*, a procuradora ‘‘A’’ procedeu à liquidação de IMT aquando da celebração da procuração irrevogável, nos termos dos arts. 2º, n.º3, al. c); 5º, n.º2 e 22º, n.º2 do CIMT, bem como cumpriu a obrigação declarativa constante do art 27º, n.º3, do Dec. Lei. 287/2003, de 12/11, norma que nos indica que havendo lugar a transmissão para efeitos de IMT, a qual não envolva mudança de sujeito passivo em sede de IMI (como é o caso), o adquirente apresenta a declaração prevista no art. 37º, do CIMI (declaração Modelo 1), conjuntamente com a declaração referida no art. 19º, do CIMT. Assim, com a apresentação da declaração Modelo 1 de IMI iniciou-se o procedimento de avaliação das frações transmitidas.

Importa saber se a Administração Fiscal não teria de notificar, também (nos mesmos moldes), a referida procuradora, não obstante da divergência de sujeitos passivos em sede de IMT e em sede de IMI, uma vez que tal ato procedimental- as avaliações- vieram a ter repercussões na futura liquidação adicional em sede de IMT, art 31º, n.º2 do CIMT, pela diferença (acerto de contas) entre o imposto já pago- aquando da outorga da procuração- e o valor total do imposto devido, em virtude do que se

notificou à procuradora com vista ao pagamento do montante em dívida, levando em consideração o art. 12º, n.º1 do CIMT.

O Tribunal *ad quem* revela que não resulta do art. 4º, al. f) do CIMT, a obrigação legal da Administração Fiscal de notificar a procuradora do resultado da 1ª avaliação das frações (em sede de IMI), pois que esta norma apenas se limita a definir regras de incidência subjetiva do IMT (e não qualquer alteração de sujeitos passivos de imposto IMI). Contudo, reflete que o respetivo sujeito passivo (de IMI), isto é, “B” *dominus*, deveria ter comunicado à procuradora “A” que havia sido notificado do resultado da 1ª avaliação para que esta, se assim o entendesse, requerer a 2ª avaliação das frações em causa.

Desta forma, o Tribunal conclui *‘que tal acto de 1ª avaliação dos imóveis objecto da procuração irrevogável afectava os direitos e interesses legítimos da impugnante/recorrente, assim devendo ser-lhe notificado nos termos do artº.36, do C.P.P.T., para que o sujeito passivo de I.M.T. pudesse, se assim o entendesse, requerer a 2ª avaliação dos ditos imóveis. Não se tendo realizado tal notificação, verifica-se um vício do procedimento que afecta o acto final do mesmo, a aludida liquidação adicional de I.M.T. objecto do presente processo.’*. Posto isto, o Tribunal julgou procedente o pedido da procuradora, revogando a douta sentença sob recurso e considerando não ser devido o pagamento da liquidação adicional notificado à mesma.

Como foi possível constatar, este tipo de situações causa constrangimentos na esfera jurídica das pessoas que sejam outorgantes de PI, pois os interessados querem, cada vez mais, simplicidade e segurança na execução dos atos (nesse caso na alienação de imóveis), sobretudo, sem grandes prejuízos económicos.

Não era suposto a AT dispor de algum mecanismo em que desse lugar ao cruzamento de dados, neste caso, ao cruzamento de imposto sobre determinado bem imóvel, para se fosse possível, não só verificar os sujeitos passivos em determinados impostos, mas também verificar a situação jurídica dos prédios em sede fiscal, ou seja, liquidação ou não de um certo imposto, se por um lado, se num determinado imposto estaria liquidado e noutra não, entre outras situações?

Parece-nos razoável que pudesse surgir um mecanismo neste sentido, para que não houvesse lugar ao aparecimento de situações desta natureza.

9.2 Acórdão do TCAS de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, Processo n.º 356/10.7BELRS

A análise em causa versa sobre a seguinte situação:

- i. A 28/03/2005 ‘M’ constituiu ‘L’ seu procurador, conferindo-lhe, entre o mais, poderes para alienar, nos termos e condições e a quem entender, um determinado prédio;
- ii. Na procuração constava uma cláusula que a mesma era conferida no interesse do mandatário e, por isso, irrevogável nos termos do art. 1170º, n.º 2 do CC, que nenhum dos dois solicitaram que nela fosse incluída;
- iii. A PI, emitida a favor de ‘L’, foi com o intuito exclusivo de o habilitar para a prática do ato necessário a dar cumprimento ao contrato-promessa de partilha celebrado pela mandante com a sua irmã ‘Le.’, e com o único propósito de facilitar o ato de transmissão atenta a idade avançada da mandante e a distância geográfica a que vive da sua irmã ‘Le.’, a beneficiária da transmissão;
- iv. Em 04/08/2005 o procurador ‘L’, na qualidade de procurador de ‘M’, adjudicou a totalidade do referido prédio a ‘Le.’, também ali sua representada e já dona e legítima possuidora da metade indivisa do referido prédio, por Escritura de divisão de coisa comum;
- v. Posto isto, o procurador, não obteve qualquer benefício económico, direto ou indireto, com a outorga da mencionada procuração, bem como nunca exerceu sobre esse bem qualquer comportamento concludente de ter adquirido uma situação equiparável ao direito de propriedade;
- vi. A 02/07/2009 ‘M’ revoga a procuração por escritura, constando da mesma a expressa aceitação de ‘L’, na qualidade de procurador;
- vii. Sobre o negócio referido no ponto iv. foi liquidado IMT ao procurador, calculado à taxa de 6,5 sobre metade do VPT atualizado do prédio;
- viii. Desta liquidação veio o procurador deduzir reclamação graciosa;
- ix. Em 27/01/2010 a reclamação foi-lhe indeferida pelo Chefe de Finanças;
- x. Sendo notificado a 02/02/2010 da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, deduziu a presente impugnação judicial em 12/2/2010.

O TCAS vem explicitar, entre outros assuntos, o porquê da lei fiscal integrar as transmissões onerosas sujeitas a imposto, passando a citar: *“especialmente com a consideração de que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga de procuração unilateral atribuindo poderes de alienação de bens imóveis o legislador não integrou a outorga da procuração no conceito de transmissão de bens imóveis (o que faz, efectivamente, relativamente a outros negócios identificados no n.º 2 do artigo 2.º) mas consagrou a presunção de existência de um facto tributário – transmissão onerosa - que dá como verificado no momento da emissão da procuração que confira poderes de alienação “irrevogáveis”. É sabido que com esta consagração se visou sobretudo, propósito comum ou transversal à própria reforma de impostos sobre o património de 2003, introduzir no nosso ordenamento jurídico-tributário medidas concretas de combate à evasão fiscal, obviando, para o que nos interessa, ao que foi sendo qualificado como “esquemas negociais”, sobretudo empresariais e relacionados com a construção civil e a actividade imobiliária, que, de forma habilidosa, logravam operar a transmissão de direitos, em tudo idênticos, materialmente, aos da transmissão de bens imóveis sujeitos a registo, sem a verificação do facto gerador da obrigação, isto é, sem a celebração da correspondente escritura pública de compra e venda, como ocorria com a outorga de procuração irrevogável com poderes de alienação de imóveis e a constituição de uma efectiva posse destes por parte daquele a quem eram atribuídos, de forma irrevogável, os poderes inerentes à transmissão onerosa de imóveis.”*

Desta maneira, *“o legislador presumiu que pela outorga de procuração irrevogável para venda de bem imóvel se verifica a transmissão do direito de propriedade, ou seja, presumiu que, com a referida emissão da procuração irrevogável o mandante deixa de ter sobre a coisa os poderes inerentes ao direito de propriedade que passam para o procurador como se seu dono fosse.”* Contudo, a doutrina ensina-nos que de entre e as possibilidades de reagir a práticas em fraude à lei do sujeito passivo, podemos ter instrumentos como a cláusula geral anti abuso, ou através da criação de presunções ilidíveis ou inilidíveis, inversões do ónus da prova, consistindo na definição de regras que visam combater a evitação fiscal em zonas e através de comportamentos específicos, prognosticadas como de risco ou potencialmente suspeitos, ou, de forma mais radical, desconsideração de certos custos.

“L”, o procurador, vem salientar que *“o facto tributário assente na presunção de transmissão onerosa de bens no momento de outorga de procuração conferindo poderes de alienação ao procurador que presumidamente desses direitos inerentes ao proprietário passa a gozar tem que admitir-se como ilidível por prova em contrário.”*. Ademais, refere o Tribunal (tendo como referência SALDANHA SANCHES¹³⁶) que temos de entender que esta presunção não pode ser absoluta ou *jure et de jure*, mas, como passível de prova em contrário, sob pena de, através de um regime geral de tributação objetivamente centrado no combate à evasão e fraude fiscal, se atingir, de forma ilegítima princípios estruturais do sistema fiscal e constitucionalmente consagrados, como o princípio da legalidade (não existe tributação sem facto tributário), da capacidade contributiva, da igualdade tributária, da legalidade e da justiça que o ordenamento jurídico-tributário não pode postergar por repugnar ao conceito de Estado de Direito.

O Tribunal qualificou a norma contida no artigo 2º n.º 2 do CIMT como norma específica anti abuso assente numa presunção ilidível, acolhendo também a pretensão deduzida por “L” designadamente que nunca consentiu na emissão de procuração que lhe concedesse tais poderes de forma irrevogável; que a inclusão de tal declaração num instrumento em que não teve qualquer intervenção; que não fruiu, usufruiu, beneficiou ou exerceu relativamente aos imóveis qualquer poder de facto ou de direito, tendo-se limitado a celebrar, em representação de ambas as irmãs- “M” e “Le.”-, ambas suas representadas, e em concretização do contrato promessa de partilha entre ambas celebrado, na celebração da escritura de divisão de coisa comum.

“L” tentou, pois, mostrar que tinha existido um vício de exteriorização da vontade da declarante “M”, dado que não teve consciência de que, além da procuração que estava a outorgar, estava ainda a produzir uma outra declaração negocial, com o sentido e alcance da cláusula de irrevogabilidade nela aposta; um erro clamoroso, também, por parte da Notária na interpretação da vontade desta, bem como um excesso no exercício das competências por parte da Notária (por lapso, tal como resultaria inclusive do facto de não ter sido solicitado qualquer comprovativo de liquidação de imposto nos termos impostos pelo artigo 49º, n.º 11 do CIMT), para além de que

¹³⁶ Cf. SALDANHA SANCHES, J. L., *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, pp. 199 e ss, *apud* Ac. do TCAS de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, Proc. n.º 356/10.7BELRS.

procurou demonstrar que não existe facto tributário suscetível de ser objeto de liquidação.

No caso vertente, o Tribunal considerou e apurou que:

- 1) o facto tributário presumido – transmissão do bem imóvel com a outorga da procuração – não existiu efetivamente;
- 2) que a cláusula de irrevogabilidade não traduz uma procuração irrevogável, por si só;
- 3) a liquidação do IMT só foi emitida na sequência da celebração da escritura de divisão de coisa comum e não no ato da PI.

Assim sendo, provou que não houve transmissão onerosa de bens, pela simples razão de que a “Divisão de Coisa Comum” não é uma transmissão onerosa do direito de propriedade, nem como configura um contrato oneroso de alienação de bens (dado que não há comprador, não há vendedor e não há preço), além de que *“neste contrato os intervenientes já são titulares de uma quota-parte do direito de propriedade, apenas transmutando a situação para a de uma titularidade única (ou mais reduzida) e exclusiva, com as correspondentes contrapartidas”*.

In casu, o procurador interveio na celebração do contrato de divisão de coisa comum, ou seja, em representação das irmãs e no estrito cumprimento do por elas acordado no contrato-promessa de partilha, celebrando a escritura pública de divisão de coisa comum, traduzida, no caso, na adjudicação do imóvel a “Le.”.

Portanto, não existindo “transmissão onerosa de imóvel”, não estão preenchidos os pressupostos da tributação em sede de IMT ou, por outras palavras, não constituindo a divisão de coisa comum uma alienação onerosa de imóveis, também não pode ser sujeita ao regime do artigo 2º do CIMT.

Finalmente, afastada a presunção, isto é, provado que não houve transmissão onerosa de bens, pressuposto inultrapassável da concreta tributação e da subsequente obrigação do sujeito, não pode manter-se a liquidação. O Tribunal julgou procedente a impugnação pelo procurador feita e, conseqüentemente anulou a liquidação, condenando a Administração Tributária a restituir-lhe o valor pago a título de imposto de IMT pela sua intervenção na qualidade de procurador na escritura de divisão de coisa comum, acrescida de juros contados desde a data da decisão da reclamação graciosa

(27/01/2010) até integral e efetivo pagamento, aludindo para os arts. 100º e 43º, n.º 1 da LGT.

Suscita-nos, então, uma questão: mas afinal o oficial público, o Notário que se encontra presente na outorga das PIs não deveria explicar o que são, para que servem, se se enquadra no âmbito da procuração que os outorgantes querem assinar?

Nesta vertente, parece-nos que sim, uma vez que pouparia desgaste emocional, situações constrangedoras, tempo, neste caso ao procurador.

9.3 Acórdão do STA de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, Processo n.º 0989/10

O Acórdão aqui em tema versa sobre o seguinte caso:

- i. Outorga de uma PI a 22/08/2005 entre “B” e “C”, cônjuges, na qualidade de mandatários e “A”, na qualidade de procuradora, foram concedidos os necessários poderes para prometer comprar e vender, a quem melhor entendesse, podendo fazer negócio consigo mesmo e, pelas cláusulas e condições que entendesse convenientes, o determinado bem imóvel;
- ii. A escritura de procuração irrevogável referida no ponto anterior continha cláusula expressa de revogação;
- iii. Para efeitos da realização da procuração irrevogável a procuradora pagou o IMT;
- iv. A 28/12/2005 a procuradora adquiriu o referido imóvel por escritura de dação em cumprimento para pagamento de vários empréstimos;
- v. Na escritura referida no ponto anterior não foi utilizada a procuração irrevogável referida em i.;
- vi. Pela escritura de dação em cumprimento a impugnante pagou IMT, sendo-lhe, ainda, deferido o pedido de isenção de IMT nos termos do art. 8º do CIMT;
- vii. A PI referida em i. foi revogada em 29/05/2006;
- viii. A 04/06/2006 a procuradora apresentou no serviço de Finanças um requerimento que deu origem a uma reclamação graciosa, onde requer a anulação e restituição do IMT pago pela escritura da procuração irrevogável;
- ix. Sobre a reclamação graciosa referida no ponto anterior recaiu despacho de indeferimento do Diretor de Finanças a 8/07/2006;
- x. A Fazenda Pública recorreu para este Supremo Tribunal da sentença do TAF que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela procuradora “A” do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação do IMT.

No caso *sub judice*, o STA foi muito sucinto e direto às questões relevantes e atinentes ao apuramento dos factos.

Desta maneira, como já evidenciado nos pontos que se sobrepõem, foi outorgada a favor da recorrida procuração irrevogável com poderes para alienar um imóvel da propriedade de seus clientes, tendo sido por ela pago o IMT devido pela outorga da procuração; alguns meses depois, veio a recorrida a adquirir o imóvel por escritura de dação em cumprimento para pagamento dos empréstimos; na qual a procuração irrevogável não foi utilizada, tendo sido também aí pago o correspondente imposto, não obstante este lhe ter sido posteriormente restituído em virtude da isenção de que goza (art. 8º do CIMT).

A questão que aqui se coloca é saber se a procuradora que pagou IMT aquando da outorga de procuração irrevogável que lhe atribuía poderes de alienação de um imóvel, em conformidade com o disposto nos artigos 2º, n.º 3 al. c) e 4º al. f) do CIMT, tem direito a que o imposto pago lhe seja restituído. A sentença recorrida entendeu que sim, primariamente em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 22º do CIMT, que dispõe nos seguintes termos: *“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. Procedendo-se à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção.”*

Todavia, a Fazenda Pública entende que o Tribunal *a quo* cometeu erro de julgamento, por não se verificarem os pressupostos de aplicação do n.º 3 do art. 22º do CIMT, visto não ter utilizado a procuração irrevogável que outorgou na aquisição do bem, pelo que alegadamente não existiria nexo de causalidade entre aquele instrumento jurídico e o contrato definitivo.

O tribunal *ad quem* não lhe concede razão, exprimindo que *“a posição assumida pela Fazenda Pública não tem qualquer apoio na letra da lei, que em parte nenhuma exige que o “acerto de contas” a que manda proceder o n.º 3 do artigo 22.º do Código do IMT só tenha lugar nos casos em que a procuração cuja outorga deu já lugar ao*

pagamento de imposto venha a ser efectivamente utilizada na celebração do contrato definitivo”. Aliás, o Tribunal explica que o que a lei exige (tendo como referência JOSÉ MARIA PIRES¹³⁷) é que tenha já havido prévio pagamento de imposto pelo mesmo sujeito passivo e que este se reporte ao mesmo bem, pois que, ao fim ao cabo, o IMT liquidado nas procurações irrevogáveis a ele sujeitas tem natureza de antecipação do imposto devido a final pela transmissão definitiva operada com a escritura de compra e venda, havendo, nesse momento, que operar o acerto de contas final. Assim, se o adquirente está isento de imposto pela aquisição do imóvel, uma vez que beneficia da isenção prevista no artigo 8º do CIMT, terá direito à anulação do imposto anteriormente pago por ocasião da outorga da procuração de que foi beneficiário (independentemente de a ter efetivamente usado na transmissão definitiva¹³⁸, sob pena de por via do mecanismo da antecipação do imposto lhe vir a ser denegada isenção que o artigo 8º lhe reconhece.

Em suma, o Tribunal concluiu em não dar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida, pelo que o caso em que se debruçava este acórdão, em virtude da natureza de instituição financeira da adquirente e dos termos em que o imóvel veio a ser por ela adquirido, a procuradora beneficiava e viu-lhe ser reconhecida isenção do IMT devido pela aquisição (cf. art. 8º do CIMT) que, embora tenha sido por si pago, lhe foi restituído. O Tribunal acrescentou que a sentença recorrida ordenou, e de forma correta, que lhe fosse também restituído o IMT pago por ocasião da outorga da PI, mantendo a decisão, pois que de outro modo, por via da antecipação do imposto, lhe seria retirado o direito à referida isenção.

¹³⁷ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Coimbra: Almedina, SA, 2010, pp. 233 e ss *apud* Ac. do STA de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, Proc. n.º 0989/10.

¹³⁸ Cf. n.º3 do art. 22º do CIMT.

9.4 Acórdão do STA de 10 de março de 2011, em que é relator Valente Torrão, Processo n.º 0386/10

O Acórdão em análise retrata o seguinte caso:

- i. Em 2004 ‘‘B’’ (sociedade) foi objeto de uma operação de cisão, mediante a qual as unidades de negócio foram autonomizadas em várias sociedades comerciais;
- ii. Posteriormente um Grupo societário procedeu à alienação das várias sociedades comerciais;
- iii. As sociedades em questão desenvolviam negócios de gás e combustíveis partilhavam a utilização comum de um conjunto de infraestruturas, designadamente, os depósitos e reservatórios localizados em Matosinhos;
- iv. A alienação referida em ii. Implicou, também, a transmissão das instalações de Matosinhos para o Grupo em causa;
- v. Determinada sociedade, a partir da alienação, passou a utilizar as instalações de Matosinhos (sem deter quaisquer direitos reais sobre as mesmas), através contratos de arrendamento celebrados para esse efeito;
- vi. A 20/09/2004, foi outorgada pela sociedade ‘‘B’’ uma PI, através da qual ‘‘A’’ recebeu poderes, nomeadamente, para, em nome e em representação daquela, vender, a si mesma, o prédio urbano de Matosinhos;
- vii. A outorga da procuração irrevogável para a aquisição das referidas instalações destinou-se única e exclusivamente a salvaguardar o livre acesso às mesmas;
- viii. Na data da outorga da procuração irrevogável, foi liquidado e pago o IMT correspondente;
- ix. Em 29/08/2006, foi efetuado o aditamento ao contrato denominado "lease agreement Matosinhos depot", mediante o qual as partes acordaram na revogação da PI;
- x. A 06/09/2006 foi outorgado o instrumento de renúncia e revogação da PI;

- xi. Sendo que a 27/09/2006 a procuradora apresentou reclamação graciosa para anulação da liquidação referida em viii., a qual foi totalmente indeferida por decisão de 24/07/2007;
- xii. Desta forma, a procuradora deduziu impugnação, a 27/07/2007;
- xiii. No entanto, a Fazenda Pública instaurou recurso, bem como a procuradora interpôs recurso subordinado.

No caso *sub judice*, a questão que cumpre apreciar é de, então, saber se o IMT previsto no art. 2º, n.ºs 1 e 3 al. c) do respetivo Código, é devido pela simples emissão e entrega da procuração, sendo irrelevante que se utilizem ou não os poderes por ela conferidos ou, que o imóvel tenha sido ou não entregue ou, o preço tenha sido ou não pago.

Primeiramente a Fazenda Pública, acolhe este entendimento, louvando-se no teor literal do art. 2º, nº 3, al. c) do CIMT¹³⁹ e ainda no Preâmbulo¹⁴⁰ do mesmo Código. Deste modo, no seu parecer são irrelevantes as razões subjacentes à outorga do negócio, como também o são factos subjacentes ou posteriores, que se verificarem por acordo das partes. Acrescenta, ainda que nos termos do art. 36º, n.º 4 da LGT, a qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária, bem como esclarece que a procuração não ficou sujeita a qualquer condição resolutiva, nem a revogação foi determinada por qualquer incumprimento, mas sim por acordo das partes. Assim, no seu entender, tal revogação consubstancia antes um novo negócio entre as partes contratantes, não produzindo qualquer efeito sobre o facto tributário anteriormente verificado, nem sobre o direito da Fazenda à arrecadação do imposto.

Por seu turno, a procuradora considera que ainda que o negócio para o qual a procuração foi outorgada não chegue a realizar-se, não é aplicável o disposto nos arts. 22º, n.º 4 e 44º, n.º 1 ambos do CIMT, uma vez que para efeitos de IMT o ato translativo concretizou-se. E explica que se para a Fazenda Pública o ato translativo consiste na utilização dos poderes decorrentes da PI, de forma a adquirir a propriedade plena das instalações de Matosinhos, nunca chegou a realizar-se, pois que, a dita procuração foi revogada, sem que tivesse sido formalizada qualquer aquisição sobre o

¹³⁹ Que confira ao procurador poderes de alienação do imóvel, para si ou para terceiro e que seja irrevogável.

¹⁴⁰ É também irrelevante que se utilizem ou não os poderes conferidos na procuração, ou que não tenha existido qualquer tradição do imóvel, nem o pagamento do preço se exige.

imóvel. Concluindo o seu recurso refletindo que deverá ser efetuada a anulação da liquidação do imposto, por si pago aquando da outorga da referida PI, por força da aplicação do disposto no art. 22º, n.º 4 do CIMT.

Posto isto, vem o douto Tribunal analisar o caso e começa por referir que tendo o legislador incluído a outorga das procurações irrevogáveis no âmbito de incidência objectiva do imposto, ficcionando nesses casos a existência de uma verdadeira transmissão onerosa (cf. art. 2º, n.º 3 al. c) do CIMT), não poderá deixar igualmente de se lhe aplicar o disposto no art. 45º do CIMT sempre que se verifique a sua revogação¹⁴¹. Desta maneira, no caso de revogação da PI ocorre a extinção do negócio jurídico que motivou a liquidação do imposto, motivo pelo qual, se pareça justo e adequado garantir que o contribuinte, neste caso, possa beneficiar, de certa forma, da possibilidade de recuperar parte proporcional do imposto liquidado.

Relativamente, à aplicabilidade do disposto do art. 44º do CIMT vem o Tribunal explicar, que no caso em concreto ocorreu um ato translativo da propriedade, tal como resulta do disposto no art. 2º, n.º 3 al. c) do CIMT e que, deste modo, não pode considerar-se que inexistiu transmissão, pelo que não é aplicável o disposto no art. 44º do mesmo diploma.

Não obstante, não implica que a procuradora não possa ter direito a recuperação (nem que, pelo menos parcial) do imposto, se o negócio definitivo não chegar a ser realizado, isto é, se a PI não chegou a ser utilizada.

Como já verificado anteriormente¹⁴², embora no art. 45º, n.º 1 citado se refira “*resolução do contrato*”, deverá por esta expressão entender-se qualquer figura jurídica que conduza ao mesmo resultado e, no caso em apreço, o acordo de revogação produziu os mesmos efeitos da resolução, pelo que se entende ser aplicável a citada norma, elucida assim o Tribunal.

Todavia, apesar de o Preâmbulo do CIMT fazer expressa referência às PI, como sendo uma “*(...) forma frequente de contornar a tributação*”¹⁴³ e, por isso, tê-las incluído no âmbito de incidência objetiva do imposto (cf. art. 2º, n.º 3 al c) do CIMT) o Tribunal refere que “*Porém, o legislador terá pretendido apenas sancionar aquelas*

¹⁴¹ Por justa causa ou por mútuo acordo.

¹⁴² Nomeadamente, no ponto 4.2.

¹⁴³ Cf. Preâmbulo do CIMT.

situações em que os poderes decorrentes da procuração irrevogável são efectivamente utilizados, seja por força da aquisição do imóvel pelo procurador, seja por força da sua alienação a terceiro.’’.

Reforça, desta forma, que a situação em apreço, isto é, o ato translativo consistiu na utilização dos poderes decorrentes da PI, para a aquisição da propriedade plena das instalações de Matosinhos, que nunca chegou a realizar-se, dado que a dita procuração foi alvo de revogação, sem que tivesse sido formalizada qualquer aquisição sobre o imóvel.

Por fim, conclui o douto Tribunal, que deve ser anulada a liquidação do imposto pago pela procuradora aquando da outorga da mencionada procuração, por força da aplicação do disposto no art. 22º, n.º 4 do CIMT não reconhecendo aplicabilidade ao caso o disposto nos arts. 22º, n.º 4 e 44º, nº1 do CIMT.

Além disso, uma vez que as partes mutuamente acordaram a revogação da PI, o Tribunal enquadra a situação no art. 45º do CIMT, pois que antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, veio a verificar-se a resolução do contrato, entendendo-se aqui o termo “resolução” em sentido amplo como acima se referiu. Assim, o Tribunal termina por negar provimento aos recursos e dar como confirmada a decisão recorrida, que pelo que se percebe vai de encontro a esta interpretação.

9.5 Decisão arbitral do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Processo n.º 859/2019-T

A presente decisão arbitral tem por de base:

- i. A 21/12/2018 foi outorgada uma procuração irrevogável, por uma entidade mutuária e a requerente, na qualidade de Agente de Garantias, (doravante designada por “A”) que surgiu através um contrato de financiamento, para financiar a aquisição da mutuária de uma sociedade “F”, bem como de um contrato de garantias, realizado para garantir o bom e pontual cumprimento das obrigações definidas no contrato de financiamento da aquisição, outorgados no mesmo dia;
- ii. Nesse mesmo dia a mutuária constituiu penhor mercantil de primeiro grau a favor das entidades garantidas (no contrato de garantias), tendo por objeto as participações sociais por si detidas na sociedade “F”;
- iii. A procuração a mutuária concedeu à procuradora poderes para, em seu nome e representação, praticar os atos na mesma expressos, com vista a garantir o cumprimento de qualquer uma das obrigações garantidas, definidas no contrato de financiamento da aquisição, ou das restantes obrigações da mutuária ao abrigo dos documentos definidos como documentos financeiros, nos termos do contrato de garantias;
- iv. Desta maneira, a PI foi constituída enquanto instrumento de garantia das obrigações assumidas pela mutuária perante as entidades garantidas;
- v. A mutuária conferiu à procuradora poderes imediatos e incondicionais, tais como a possibilidade de empenhar todas ou algumas ações, presentes ou futuras, detidas ou a deter pela mutuária representativas do capital social da “F”, bem como poderes que apenas poderão ser exercidos se e quando se verifique uma situação qualificada como de incumprimento não sanado;
- vi. Além destes, um dos poderes condicionados conferidos pela mutuária à procuradora, consistiu em Vender (incluindo, sem limitação, por venda executiva ou extra-processual) ou sob qualquer outra forma alienar, na qualidade de credor pignoratício, a totalidade ou parte dos ativos dados em garantia em benefício das entidades garantidas, como acordado no

contrato de financiamento da aquisição, incluindo as ações e os respectivos direitos inerentes;

- vii. As “ações” são definidas na PI como as ações presentes ou futuras, detidas ou a deter pela entidade mutuária, representativas do capital social da “F”, sendo, por seu turno, “direitos inerentes” definidos como quaisquer outros direitos inerentes a essas ações, passíveis de ser empenhados;
- viii. Nos termos do contrato de garantias, a PI seria extinta assim que se verificasse o cumprimento por parte da mutuária de todas as obrigações que a esta cabem, decorrentes das entidades garantidas, como as decorrentes do contrato de financiamento da aquisição e demais do contrato de garantias;
- ix. Ficou ciente na PI outorgada que a procuradora podia ‘ *celebrar um ou mais negócios consigo mesmo, seja em nome próprio seja em representação de terceiros, ou com qualquer pessoa que, direta ou indiretamente, esteja em relação de domínio ou de grupo, nos termos e condições que, no seu critério, julgar mais convenientes, ficando desde já dado o expresse consentimento previsto no número um do artigo duzentos e sessenta e um do Código Civil e, porque o mesmo é não só outorgado no interesse da MANDANTE, mas também no interesse do PROCURADOR, porque permitirá constituir garantias que foram prometidas ao abrigo do Contrato de Garantias e/ou executá-las de forma mais célere e autónoma, bem como assegurar o cumprimento das “Secured Obligations” (como definidas no Contrato de Financiamento da Aquisição), não poderá ser revogado sem o consentimento do PROCURADOR, nos termos previstos no número três do artigo duzentos e sessenta e cinco do Código Civil, salvo ocorrendo justa causa*’;
- x. Ficou também consignado na PI ‘ *que o não exercício pelo PROCURADOR de qualquer poder, direito ou faculdade decorrente do presente instrumento e/ou do Contrato de Financiamento da Aquisição e/ou do Contrato de Garantias não poderá significar uma renúncia a esse poder, direito ou faculdade ou afetar o seu exercício, nem qualquer*

exercício singular ou parcial precluírá o exercício posterior de qualquer outro poder, direito ou faculdade'';

- xi. A 28/01/2019 a "F" sociedade anónima, a qual a representada detinha capital social, foi alvo de mudança de génese e passou a ser uma sociedade por quotas, transformação sobre a qual a procuradora procedeu aos trâmites necessários, tendo em conta que inicialmente, anteriormente à outorga da procuração, houve a realização de um contrato de financiamento, para financiar esta empresa, pela mutuária;
- xii. Aquando da transposição de sociedade anónima para sociedade por quotas, a 14/01/2019 a procuradora, através dos seus representantes legais, dirigiu-se ao Serviço de Finanças, comunicando a mesma transposição da sociedade "F", apresentado junto daqueles Serviços, cópia da PI; cópia do balancete e balanço da sociedade "F", ainda anónima; cadernetas prediais dos imóveis detidos por esta sociedade, bem como minutas da documentação preparada para efeitos de transformação da sociedade e documentos à data já formalizados para estes efeitos;
- xiii. À data da referida comunicação a "F" era proprietária de determinados imóveis e, houve necessidade de se proceder à liquidação do IMT, em que o montante desta teve por base o valor de balanço dos prédios, emitindo-se para o efeito a declaração Modelo 1, relativa à outorga de PI pela mutuária à procuradora, com fundamento no disposto do artigo 2º, n.º 3, alínea c) do CIMT, sendo aplicada a taxa de 6,5% (seis e meio por cento), relativa aos imóveis (cf. art. 17º, n.º1 d) CIMT).;
- xiv. A procuradora procedeu o pagamento da liquidação no dia 15/01/2019, dentro do prazo limite de pagamento;
- xv. Nesse mesmo dia, a procuradora deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IMT;
- xvi. A reclamação graciosa não foi decidida até 13/12/2019, data em que a requerente procurador apresentou o pedido de pronúncia arbitral do indeferimento tácito da reclamação graciosa.

Não obstante ao pagamento realizado pela requerente procuradora, a mesma deduziu reclamação graciosa contra a liquidação do IMT, dado que acreditava que os termos da outorga da procuração não se enquadravam na alínea c) do n.º3 do art. 2º do

CIMT, ou seja, a outorga da procuração não a coloca numa situação equivalente à do proprietário, dado que no contexto de contratos de financiamento a outorga da procuração irrevogável servia somente de instrumento de garantia, visando agilizar da execução das garantias prestadas ao credor, sem que este ficasse na dependência de um processo de execução judicial moroso.

Por isso, entende a requerente estar, na situação em apreço, perante um vício de violação do n.º 2 do artigo 103.º da CRP imputado, ainda, à liquidação e indeferimento tácito impugnados vício de erro na interpretação e aplicação do artigo 2º, n.º 3, al. c) do CIMT, por via da aplicação da presunção aí estabelecida à própria e aos factos, em violação dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da justiça (cf. arts.13º, 103º, 104º e 266º da CRP e 55.º da LGT).

Desta forma, a requerente questiona se a PI outorgada por si e pela mutuária, que lhe confere poderes de disposição das participações sociais na ‘F’ se e quando verificada uma situação de incumprimento não sanada, deverá ser considerada um facto tributário subsumível no artigo 2º, n.º 3, al. c) do CIMT, atentas as circunstâncias em que a outorga se realizou e, em caso afirmativo, se deverá ser considerada ilidida a presunção de transmissão onerosa que considera ínsita neste normativo.

Posto isto, o CAAD verificou que no contrato de garantias, a procuração seria extinta logo que se verificasse o cumprimento por parte da mutuária de todas as obrigações que a esta cabiam, desde logo pondo em causa o requisito previsto na parte final da alínea c) do n.º 3 do art. 2º do CIMT em que *‘o representado deixe de poder revogar a procuração’*. Sendo, pois, clara a possibilidade de extinção da procuração e, por isso, não se integrar entre aquelas que o CIMT prevê serem tributadas.

In casu, não se atribuíram à procuradora direitos equivalentes aos que são permitidos no exercício do direito de propriedade, designadamente os direitos plenos e exclusivos de uso, fruição de imóveis que são reconhecidos ao proprietário pelo art. 1305º do CC, mas apenas um dos poderes aí previstos que é o de disposição, e apenas nos termos em que é também reconhecido ao credor penhoratício (cf. art. 675º, n.º 1 CC), que preceitua que *‘vencida a obrigação, adquire o credor o direito de se pagar pelo produto da venda executiva da coisa empenhada, podendo a venda ser feita extraprocessualmente, se as partes assim o tiverem convencionado’*.

Refletem os árbitros, que *‘mesmo que se entendesse que a fórmula textual da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT abrangia estas situações em que são reconhecidos ao procurador os direitos do credor penhoratício e não os do*

proprietário, ela deveria ser interpretada restritivamente, pois teria de se concluir que o texto legal não reflectiria o pensamento legislativo, que era o de aplicar a tributação apenas a situações em que da procuração resulta a atribuição «ao representante um resultado económico equivalente ao do exercício do direito de propriedade».’, levando em consideração o ensinamento de BAPTISTA MACHADO¹⁴⁴ ‘quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento’.

Por último, na linha deste entendimento e pelo que se referiu, os árbitros explicam que não se tendo provado, no caso em apreço, que da outorga da procuração tenham resultado para o procurador poderes materiais semelhantes aos do proprietário nem que o representado tenha deixado de poder revogar a procuração, tem de se concluir que a situação não se enquadra na alínea c) do n.º 3 do artigo 2º do CIMT e, posto isto, a consequente errada liquidação enferma de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, de acordo com o disposto no artigo 163º, n.º 1 do CPA e subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, al. c) da LGT. E, ainda, o indeferimento tácito da reclamação graciosa, que manteve a liquidação na ordem jurídica enferma do mesmo vício que afeta a liquidação, justificando, também, a sua anulação.

Em suma, a requerente viu a causa procedente e, por isso, a AT foi condenada na restituição do valor liquidado em sede de IMT (cf. arts. 100º LGT; 29º, n.º 1 al. a) RJAT), contudo não teve a requerente direito a juros indemnizatórios como prevê o arts. 43º, n.º 1 da LGT, 61º, n.º 4 do CPPT e 24º, n.º 5 do RJAT, pois foi a requerente que apresentou à AT a declaração em que se baseou a liquidação e esta foi emitida em

¹⁴⁴ Cf. BAPTISTA MACHADO, João, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, p. 182 apud Dec. Arb. do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Proc. n.º 859/2019-T.

sintonia com ela, uma vez que não pode considerar-se imputável à Administração Tributária o erro que afeta a liquidação, emitida em sintonia com a iniciativa da requerente. Além disso, resta acrescentar que situação de a AT manter, silenciosamente, uma situação de ilegalidade, quando a devia repor, deverá ser enquadrada, por interpretação declarativa do n.º 1 do artigo 43º da LGT, visto que se trata de uma situação em que há nexos de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços, a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade, quando se deveria praticar a ação que a reperia¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Cf. ANTUNES VARELA, João de Matos, *Das Obrigações em Geral*, 10ª Ed., p. 528 *apud* Dec. Arb. do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Proc. n.º 859/2019-T.

10. Discussão do tema

As procurações irrevogáveis são alvo de algumas problemáticas e, que muitas vezes, requerem soluções práticas. Neste ponto, tentaremos abordar o que para nós, faz sentido questionar e responder, de forma clara e objetiva, enquadrando neste Projeto Avançado uma vertente mais prática.

A simplicidade, rapidez e informalidade na emissão da PI, a que acrescia o facto de não estar sujeito a imposto de SISA, passou a ser um autêntico instrumento alternativo à celebração do contrato de compra e venda, nomeadamente de imóveis, apesar de o Código da Sisa conter, na sua versão original, uma norma de controle de situações abusivas (parágrafo único do art. 162º).

Como a concretização da PI dava poderes ao procurador equivalentes aos poderes do mandante, enquanto proprietário, os direitos de uso, fruição e disposição, o uso deste mecanismo mostrava-se suficiente para encobrir o verdadeiro negócio pretendido, o da compra e venda, ficando assim, o procurador, beneficiado na não sujeição ao pagamento do Imposto de SISA.

Com a exponencial corrida às PIs e a verificação deste abuso, o legislador consagrou, expressamente, no Código do IMT, a sua sujeição a imposto. Assim, emitida a PI, o legislador considera imediatamente consumada a transmissão, devendo o imposto ser liquidado e pago antes da outorga do contrato.

Porém, acontece que, apesar de legalmente consagrado, mediante o caso que nos é apresentado pela Decisão arbitral do CAAD¹⁴⁶, acima analisada, -que trata de um PI emitida como garantia do bom e pontual cumprimento das obrigações definidas num Contrato de Financiamento da Aquisição, onde ficou estipulado que a mesma seria extinta assim que se verificasse o cumprimento por parte da Mutuária de todas as obrigações-, ficou excluída da sujeição ao pagamento de Imposto de IMT¹⁴⁷ por ter sido estipulada uma condição suspensiva, isto é, quando o seu uso estava condicionado à verificação de um hipotético acontecimento, uma vez que com esta condição o procurador não detinha dos mesmos direitos em paridade com o verdadeiro proprietário. Com efeito, a PI só poderia ser ativada no caso de se verificar um incumprimento não sanado. Esta condição excluiu um dos requisitos exigidos para a cobrança do IMT - que o representado fique inibido de livremente revogar a procuração. Esta condição/cláusula

¹⁴⁶ Dec. Arb. do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Proc. n.º 859/2019-T.

¹⁴⁷ Posteriormente, pela decisão do CAAD.

deixa na esfera do representado o poder de revogar a procuração, bastando que cumpra todas as obrigações do Contrato.

No entanto, temos de ter em atenção que o CIMT sujeita a imposto desde que haja a realização da PI. Os casos particulares, em que os sujeitos passivos consideram que procederam à sua liquidação indevidamente ou motivos idênticos, será realizada reclamação graciosa ou impugnação judicial. Logo, as decisões, tanto arbitral como judicial, aplicam-se a cada caso em concreto, de modo que não é por ter sido tomada uma certa decisão e haver lugar a uma PI em moldes idênticos que a mesma não será sujeita a imposto, até porque no caso apresentado pelo CAAD¹⁴⁸, de uma PI sujeita a condição suspensiva, o CIMT não revela que pelo facto das PIs serem sujeitas a condição suspensiva não ficam compelidas ao pagamento de IMT.

Todavia, sendo a PI sujeita a condição- suspensiva-, não voltamos ao mesmo problema, isto é, não fica nas mãos do contribuinte gozar do mesmo estratagema de fuga aos impostos, neste caso ao IMT, pois será sempre devido imposto pela simples outorga de uma PI, cabendo analisar cada caso aos tribunais judiciais ou arbitrais.

Outra questão debruça-se pelo facto do prédio entre a elaboração da PI e a concretização definitiva da Escritura, o prédio não sofrer alterações, pois poderá implicar, por exemplo, a alteração do artigo¹⁴⁹, que pode dar origem a avaliação e, consequentemente, ao aumento do VPT, em que o contribuinte terá de liquidar o mesmo IMT duas vezes. Deve atender-se que esta alteração ao artigo só é distinto do anterior quando o prédio seja objeto de obras de ampliação, no entanto é de atender-se ao art. 106º, al. c) do CIMI que nos elucida que havendo lugar a alterações sejam por melhoria, modificação ou reconstrução, os prédios inscrevem-se em novos artigos da matriz, fazendo menção sob qual artigo estava o prédio inscrito e, portanto, não haverá empecilho quanto à compensação do IMT pago aquando da outorga da PI em relação ao momento da Escritura definitiva de transmissão do bem imóvel, em relação ao artigo por este, por hipótese, ter sido alterado.

No caso mencionado no Acórdão do TCAS¹⁵⁰, acima devidamente analisado, verificamos que os bens imóveis¹⁵¹ que serviram de base à PI aí outorgada, foram alvo de avaliação em sede de IMI e, seguidamente, apenas foi notificado o representado na

¹⁴⁸ Dec. Arb. do CAAD, de 10 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, Proc. n.º 859/2019-T.

¹⁴⁹ Quando se trate, por exemplo, de obras de ampliação.

¹⁵⁰ Ac. do TCAS de 19 de março de 2013, em que é relator Joaquim Condesso, Proc. n.º 05472/12

¹⁵¹ Neste caso, diversas frações.

procuração, isto é, o *dominus*. Neste caso, os sujeitos para efeitos de IMI e IMT não coincidem¹⁵², sendo que apenas foi notificado o sujeito passivo de IMI, mas que teria repercussões na esfera jurídica do sujeito de IMT, pois este teria de liquidar novamente o imposto acrescido ao valor que serviu de base na liquidação anterior, pelo facto do VPT dos bens aumentar segundo a avaliação realizada. Esta situação deu lugar a disputa se a Administração Fiscal não deveria ter, de igual modo, comunicado a avaliação ao procurador, sujeito de IMT, dado que a outorga da PI se deu a 7/05/2004 e a avaliação teve lugar a 21/07/2007. Atualmente, com a avaliação geral da propriedade urbana a questão não se coloca, uma vez que a avaliação geral não é necessária e os prédios são avaliados segundo o novo regime (cf. art. 76º, n.º 8 regime transitório CIMI e Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro).

O entendimento no que concerne às PIs outorgadas, mas não utilizadas, ou seja, quando não seja atingido o objetivo principal da mesma, o da transmissão definitiva do bem, em que o procurador representa o *dominus*, mediante uma Escritura Pública e realiza o negócio ou consigo mesmo ou com terceiro, tem sido uniforme e analisado caso a caso, normalmente, efetiva-se a restituição do imposto pago com a outorga da PI¹⁵³. Como anteriormente se verificou, não sendo a PI utilizada e o negócio definitivo não chegue a realizar-se, isto é, o negócio para o qual a PI foi outorgada não se chegue a concretizar, não podemos reger-nos pelo art. 44º do CIMT, estabelecendo que “*A anulação da liquidação de imposto pago por acto ou facto translativo que não chegou a concretizar-se pode ser pedida a todo o tempo (...)*”¹⁵⁴, pois para efeitos de IMT o ato translativo efetivamente concretizou-se com a outorga da PI, nos termos do art. 2º, n.º 3 al. c) CIMT. Todavia, haverá lugar a anulação proporcional “*Se antes de decorridos oito anos sobre a transmissão, vier a verificar-se a condição resolutive ou se der a resolução do contrato (...)*” (cf. art. 45º, nº1 CIMT). De maneira que, o contribuinte gozará do direito ao reembolso do imposto liquidado aquando da outorga da PI.

Outro dos assuntos interrogados prende-se pelo facto das PIs não estarem sujeitas, de igual modo, ao pagamento de IS, já que se equipara à celebração real de compra e venda e o IS tributa todos “*(...)os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas (...)*” (cf. art. 1º, nº1 CIS). Desta forma, deve

¹⁵² Para efeitos de IMI o sujeito passivo era o representado, e para efeitos de IMT o procurador.

¹⁵³ Nesse sentido, Ac. do STA de 10 de março de 2011, em que é relator Valente Torráo, Proc. n.º 0386/10 e Ac. do STA de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, Proc. n.º 0989/10.

¹⁵⁴ Cf. art. 44º, n.º1 CIMT.

esclarecer-se que as PIs para efeitos de IMT são consideradas ficções legais de transmissão, como já verificamos. No IS a verba 1.1. declara que estão sujeitas a IS apenas as aquisições onerosas seja por doação do direito de propriedade ou por figuras parcelares desse direito sobre imóveis. Assim, pressupõe que seja celebrado um contrato- Escritura ou DPA. Posto isto, não existem ficções legais de transmissões para efeitos de Imposto do Selo e, desta forma as PIs não são objeto de tributação deste imposto.

Claro que a expressa consagração no Código do IMT da sujeição a imposto na emissão de PI, reduziu bastante o uso a este mecanismo, principalmente, a partir do momento em que o registo predial passou a ser obrigatório, inicialmente para venda (Dec. Lei n.º 116/2008, de 04/07) e posteriormente para compra (Dec. Lei n.º 125/2013, de 30/08).

A força de recurso a este instrumento jurídico não se mantém e, por isso, não se justifica a figura jurídica das PIs, nos dias de hoje, uma vez que os interessados querem, cada vez mais, simplicidade e segurança na execução dos atos, - neste caso, compra de imóvel- sobretudo, sem grandes prejuízos económicos. E, por vezes, o pagamento do IMT na PI, não garante que na Escritura definitiva não tenha de pagar novamente o IMT – dado que se gera um novo facto tributário e irá realizar-se um acerto no que respeita à liquidação-, o que não era suposto. Para além de que os contraentes podem assegurar a compra e venda através do contrato-promessa compra e venda, mediante o qual asseguram uma garantia mais absoluta.

Neste seguimento, importa clarificar se o contribuinte, poderá sair, ou não, prejudicado ao celebrar estas procurações. Pela perspectiva de que dispõe de um documento em que poderá alienar um imóvel para si ou para terceiro, conforme os casos, pensamos que não, pois a PI é assinada por si, logo pressupomos que o contribuinte tem alguma intenção ou benefício com a sua outorga. Por outro lado, o contribuinte não goza da total certeza da aquisição do prédio em seu nome, pois pode haver lugar a revogação, seja com o seu acordo, ou por outro lado, quando o representado dispuser de justa causa para o fazer. Havendo revogação o interessado querendo reaver alguma importância, já paga, terá de recorrer à reclamação graciosa ou impugnação judicial o que lhe pode causar transtorno e mora em fazer valer os seus direitos. Já o mesmo não acontece com o contrato-promessa compra e venda, onde há uma maior segurança jurídica. Além disso, pode haver lugar a situações em que o contribuinte tenha de liquidar duas vezes o mesmo imposto – aquando da outorga da PI

e no momento definitivo do contrato de compra e venda-, o que não deixa de ser ingrato. Desta forma, o nosso pensamento irá de acordo com aquilo que será mais vantajoso para o contribuinte, seja a nível de simplicidade tanto como a segurança na execução dos atos. Posto isto, pensamos que, nos dias que correm, o contribuinte dispõe de formas mais seguras e eficazes para fazer valer os seus direitos.

Parece-nos que o objetivo pretendido de combate à fraude e à evasão fiscal foi alcançado na sua maioria, também por força da exclusão de qualquer isenção ou redução de taxa, em que o legislador quis garantir que não haveria margem para fuga ao imposto.

Segundo informações obtidas junto das Autarquias Locais dos concelhos Paredes e Penafiel, bem como em alguns cartórios notariais dos mesmos concelhos e repartições de Finanças, relativamente à emissão de PIs, a resposta foi praticamente unânime e raramente os cidadãos, atualmente, recorrem a esse mecanismo. Houve, pois, um exponencial decréscimo, a partir de meados dos anos 2009/2010, em especial pelos motivos indicado acima, em que os contribuintes pretendem uma maior simplicidade, rapidez e segurança na execução dos seus atos.

11. Conclusões

Pode concluir-se que o antigo imposto de SISA estava em grande parte desajustado à realidade económica, abarcando diversas lacunas associadas, por exemplo, ao facto de não tributar diversas operações económicas ou novas formas alternativas negociais, de entre as quais as procurações irrevogáveis. Desta maneira, o legislador fiscal inseriu, no Código do IMT, um composto de figuras jurídicas que, de alguma forma, têm tentado andar a par com o conceito de direito civil de transmissão onerosa de imóveis. No entanto, o conceito tributário destas transmissões cria ficções jurídicas da transmissão onerosa de imóveis, segundo as regras de incidência objetiva, pois é o momento revelante para efeitos tributários, isto é, no momento que nasce a obrigação fiscal em sede de IMT, com o intuito de arrecadação para os cofres da entidade pública credora do imposto.

Por isto, verificamos que o legislador fiscal procedeu ao alargamento do conceito das transmissões onerosas, isto é, aos seus formalismos jurídicos intrínsecos, de forma que será, em termos fidei, irrelevante a que título se operam estas transmissões, levando a que se insiram nas normas de incidência do CIMT.

No fundo, as procurações irrevogáveis constituem uma forma jurídica que visa atingir os mesmos objetivos materiais que se alcançariam com a compra e venda, uma vez que estas procurações negocialmente assemelham-se à compra e venda, dado que o procurador recebe todos os poderes materialmente correspondentes aos do exercício do direito de propriedade sobre o bem imóvel subjacente ao negócio; as procurações irrevogáveis constituem, então, um negócio jurídico similar à compra e venda.

A intenção do legislador que subjaz à sujeição a imposto, pelos episódios de evasão e fraude fiscal, pela outorga das procurações irrevogáveis, foi atingida plenamente, pelo que o legislador não deixou qualquer margem para que o mesmo se voltasse a repetir. Contudo, como vimos, poderá haver lugar à anulação e consequentemente reembolso, mas, nestes casos, cabe ao contribuinte reclamar ou impugnar tendo em conta o caso em concreto e, aí sim, poderá ser decidido que efetivamente não devia ter sido liquidado imposto, por motivos específicos a cada caso, sendo sempre devido imposto, primeiramente, pela outorga e, posteriormente, se assim houver lugar, pelo(s) substabelecimento(s).

Através do presente estudo, aprimoramos que, mediante estes instrumentos legais, o contribuinte, possivelmente, sairá prejudicado, tendo em conta que pode haver

lugar a situações em que o contribuinte necessite de liquidar duas vezes o mesmo imposto – aquando da outorga da PI e no momento definitivo do contrato de compra e venda, como explicado anteriormente-, o que não deixa de dar origem a situações desagradáveis, sobre as quais os contribuintes, junto de oficiais de fé pública ou profissionais liberais, possam depreender que o mais proveitoso, nos seus casos pessoais, seja realizar contratos-promessa compra e venda, onde adquirem mais segurança, rapidez e simplicidade na execução dos seus atos.

Referências Bibliográficas

- AA.VV., *Códigos Comentados & Anotados, Tributação do Património, IMI/IMT/CIS*, Volume IV, 1ª Edição, Lexit, 2019.
- ALBUQUERQUE, Pedro, *A Representação Voluntária em Direito Civil*, Coleção Teses. Coimbra: Almedina, SA, 2004.
- CAMPOS AMORIM, José de; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, *Lições de Direito Fiscal*, 2ª Edição. Revista e Atualizada, Porto: Calendário de Letras, 2018.
- CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, II, Fontes, Conteúdo e Garantia da Relação Jurídica*, 3ª Ed. Revista e Atualizada. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2001.
- ESTEVES PEREIRA, João Manuel, *Fiscalidade – TOMO I*, 1ª Edição, Lisboa: Plátano Editora, SA, 1994.
- LOPES DE FIGUEIREDO, Davide Martins, *Titulação de Negócios Jurídicos sobre Imóveis*, 3ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2018.
- MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá, *O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento*, Revista Revisores & Auditores, Lisboa, dezembro de 2015.
- MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, TOMO II, (Artigos 80º a 201º), Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- MOTA PINTO, Carlos Alberto da, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição (2ª Reimpressão), Coimbra: Coimbra Editora, SA, 2012.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2017.
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses. Coimbra: Almedina, SA, 2004.
- NETO FERREIRINHA, Fernando, *Manual de Direito Notarial- Teórica e Prática*, 1ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2016.
- NETO, Abílio, *Código Civil Anotado*, 20ª Ed. Atualizada. Lisboa: Edições Jurídicas, LDA, 2018.
- PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *Procuração irrevogável*, 2ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2017.

- PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *Teoria Geral do Direito Civil*, 5ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2008.
- PAIS DE VASCONCELOS, Pedro, *Contratos Atípicos*. Coimbra: Almedina, SA, 2009.
- PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3ª Edição. Coimbra: Almedina, SA, 2015.
- SMITH, Adam, *Riqueza das Nações*, 6ª Edição, Vol. II. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, disponível para consulta online em: <https://gulbenkian.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2021.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra: Edições Almedina, SA, 2018.

Webgrafia

- ANJOS AZEVEDO, Patrícia; MAGALHÃES, Paulo Sérgio, *As Procuções Irrevogáveis como facto gerador de IMT*, artigo de opinião e análise elaborado em 11/07/2019, in O informador fiscal, disponível para consulta online em: <https://informador.pt/>, de acesso condicionado a subscritores do serviço.
- GODINHO SERÔDIO, Fábio Jorge, *A Reforma da Tributação do Património*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2013. Relatório final de Estágio do Mestrado em Administração Pública, disponível para consulta online em: <file:///C:/Users/HP/Desktop/TESE/Reforma%20da%20tributacao%20do%20patrimonio.pdf>.
- MENDES DA COSTA, Ana Cristina, *A Reforma da Tributação do Património*. Aveiro: Universidade de Aveiro, 2008. Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, disponível para consulta online em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/3535/1/4746.pdf>.
- NUNES, Vera Vieira, *IMT - Procução irrevogável*, artigo elaborado em 08/07/2011, in *Vida Económica*, disponível para consulta online em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica8julho.pdf.pdf>.
- *Pedido de Informação Vinculativa*, in Deloitte, disponível para consulta online em: <http://www.deloitte-guiafiscal.com/pt/pedido-de-informacao-vinculativa/>.
- *Procução Irrevogável*, in Associação Nacional de Proprietários, disponível para consulta online em: https://www.proprietarios.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=398&Itemid=134.
- *Procuções- Conceito e âmbito*, in Ordem dos Notários, disponível para consulta online em: <https://www.notarios.pt/OrdemNotarios/PT/PrecisoNotario/Procuracoes/>.

Referências Jurisprudenciais

- Acórdão Arbitral (CAAD) de 20 de julho de 2020, em que são árbitros Jorge Lopes de Sousa, Ricardo Rodrigues Pereira e Rita Guerra Alves, processo n.º 859/2019-T, disponível para consulta online em <https://www.caad.org.pt/>.
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03 de novembro de 2010, em que é relatora Isabel Marques da Silva, processo n.º 0499/10, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06 de abril de 2011, em que é relatora Isabel Marques da Silva, processo n.º 0989/10, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12 de maio de 2021, em que é relator José Gomes Correia, processo n.º 02279/13.9BELRS, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de fevereiro de 1996, em que é relator Martins da Costa, processo. n.º 088218, *in* CJ-STJ, 1996-I-86 e disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de janeiro de 2021, em que é relator Joaquim Condesso, processo n.º 02163/15.1BEALM., disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de outubro de 2020, em que é relator Joaquim Condesso, processo n.º 050/11.1BEAVR, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 23 de setembro de 2008, em que é relatora Serra Batista, processo n.º 08B1711, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 09 de junho de 2016, em que é relatora Ana Pinhol, processo n.º 03312/09, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 28 de fevereiro de 2019, em que é relatora Anabela Russo, processo n.º 356/10.7BELRS, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.

— Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19 de janeiro de 2010, em que é relator Moreira do Carmo, processo n.º 397/03.0TBACN.C1, disponível para consulta online em www.dgsi.pt.

Doutrina Administrativa

- Informação Vinculativa, processo n.º 2017000365, IVE n.º 11812, com despacho concordante de 25 de abril de 2017, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível para consulta online em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>.
- Ofício-Circulado n.º 40.090/2007, de 29 de junho, disponível para consulta online em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>.

Legislação

- Código Civil, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 47344/66, de 25 de novembro, atualizado pela Lei n.º 85/2019, de 03 de setembro.
- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 287/2003, de 12 de novembro, atualizado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.
- Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 287/2003, de 12 de novembro, atualizado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.
- Código do Imposto do Selo, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 287/2003, de 12 de novembro, atualizado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.
- Código do Notariado, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 207/95, de 14 de agosto, atualizado pela Lei n.º 58/2020, de 31 de agosto.
- Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de abril de 1976, atualizada pela Lei n.º 1/2005, de 12/08.
- Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, atualizada pela Lei n.º 66/2020, de 04 de novembro.
- Lei Geral Tributária, aprovada pelo Dec. Lei. n.º 398/98, de 17 de dezembro, atualizada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.
- Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Dec. Lei. n.º 10/2011, de 20 de janeiro, atualizado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
- Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, aprova as medidas de combate à corrupção, atualizada pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril.
- Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, procede à segunda alteração à Lei do Orçamento do Estado para 2011.
- Portaria n.º 975/2004, de 3 de agosto, aprova o novo modelo oficial da declaração modelo n.º 11, as tabelas I e II e as respetivas instruções de preenchimento. Revoga a Portaria n.º 76/2002, de 1 de julho.
- Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, procede à primeira alteração à Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.