



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO
II CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO FISCAL

Os Contratos de Permuta no âmbito do CIMT

Nuno Paulo dos Santos Machado



INDICE:	pág.
1. Introdução	3
2. Conceito	4
3. Conceito de permuta para fins tributários	5
4. Considerações críticas ao momento de avaliação previsto no CIMT no caso dos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros	14
5. Da cessão de posição contratual num contrato promessa no artigo 2.º / 3.º al. a), b) e e) do CIMT.	18
Bibliografia	22

1. Introdução

O presente trabalho na decorrência do II.º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, realizado pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, magnificamente coordenado e acompanhado pela Prof.^a Doutora Glória Teixeira, mais não é que uma tentativa, esperemos que conseguida, de um modesto mas orgulhoso Advogado, tentar tornar o edifício do Direito Fiscal mais sólido, coerente e mais justo socialmente.

O direito fiscal foi e é, para mim, uma assombrosa experiência, porquanto descobri, a imensa dimensão e profundidade legislativa, doutrinária e jurisprudencial deste ramo do Direito, um mundo completamente novo e demasiado vasto para os rudimentares conhecimento que possuía até então.

O seu estudo, para mim, tem sido e vai continuar a ser, uma fonte inesgotável de novas perspectivas e saberes neste complexo e entrelaçado mundo jurídico. Devo antecipadamente pedir humildemente compreensão aos Ilustres Mestres deste curso, pelo modesto trabalho agora apresentado, pois fica muito aquém da qualidade que estes demonstraram nas suas alocuções, nomeadamente ao ilustre Professor Nuno Sá Gomes, reconhecidamente a pedra angular do saber sobre o direito do património, e sendo que foi nessa área que *meti a foice*, bem sabendo que era seara alheia.

Costuma dizer-se que “O direito é Matemática. Os advogados, os juristas e os juízes, fazem todos os dias História.”

Vejamos se hoje assim é.

2. Conceito

O termo permuta é derivado do latim *permutare*¹ (trocar uma coisa por outra; transferir; mudar; cambiar; comunicar, partilhar) e o significado técnico do Direito (embora actualmente este contrato não tenha previsão nominativa no Código Civil) exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade.

Ela realiza, sem dúvida, o mesmo fim que a venda, desde que uma das partes contratantes dá (transfere a propriedade da coisa), para que obtenha ou receba da outra parte uma outra coisa equivalente - permuta pura (designação nossa). Ocorrem na permuta, simultaneamente, duas transferências ou duas transmissões de propriedade: os contratantes ou permutantes fazem, entre si, recíprocas transferências de coisas, que se equivalem.

Na permuta pura, a troca de valores é fixada por sua equivalência, pelo que dela se afasta qualquer obrigação que resulte na entrega de soma em dinheiro. Assim, na permuta pura não há uma contraprestação em dinheiro, de modo a se identificarem comprador e vendedor e em consequência, a coisa vendida e comprada. Nela ocorrem a entrega de duas coisas de igual valor, ou que se equivalem.

O Código Civil no seu artigo 939.º dispõe que se aplicam as normas da compra e venda aos outros contratos onerosos pelos quais se alienam bens ou se estabelecem encargos sobre eles. Tão semelhantes são os contratos de compra e venda e de troca, que o Código determina que a este se apliquem as disposições concernentes àqueles, com ligeiras modificações.

A única diferença existente reside na forma de pagamento, que não pode ser por meio de dinheiro, pois, se o for, deixará de ser troca, caracterizando-se por ser um contrato de compra e venda.

¹ Dicionário da Língua Portuguesa, 6.ª edição – Porto Editora

No entanto entende-se poder existir permutas impuras (designação nossa), ou seja, aquelas em que os bens permutados apresentem valores distintos e que o permutante do bem de menor valor tenha ainda que fazer a sua prestação com bens de outra espécie ou dinheiro, para equivaler à diferença de valores, sendo neste caso prática da Administração fiscal o entendimento de se continuar a aplicar o regime geral previsto no art. 2.º, n.º 5 al. b) do CIMT.

3. Conceito de permuta para fins tributários.

Para fins tributários, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objecto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, não se fazendo qualquer distinção ao facto de existir contrapartidas de bens de outra natureza ou valores em dinheiro nessa permuta, para as prestações se equivalerem.

Mais concretamente, o art. 4.º al. c) do CIMT, consagra o conceito, entendendo-o (...) *“como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;”*

Assim, resulta do art. 12.º do CIMT que este imposto, no caso das permutas de bens imóveis, toma para base da liquidação a diferença declarada de valores (no contrato), quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários.

Esta formulação encontra-se em articulação com o regime das permutas puras, ou seja o contrato pelo qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade, de igual valor, ou que se equivalem.

E no caso de permutas impuras, quais os valores que irão servir de base à incidência do imposto?

Serão os valores tributários ou declarados, conforme o valor mais elevado, apenas dos imóveis permutados, sendo que os demais bens de outra natureza

ou o dinheiro serão objecto de incidência de IMT como um normal contrato de compra e venda?

Ou não serão estas contrapartidas do negócio alvo de incidência do IMT, simplesmente por ser absorvidas pelo regime das permutas?

Ou será ainda, por outro lado, considerado o valor do contrato na sua globalidade (todas as contrapartidas do negócio) no caso de ser este valor superior aos valores patrimoniais tributários dos imóveis permutados, ou seja, entender-se ser de afastar a norma específica para as permutas designadas de puras, o art. 12.º n.º 4, regra 4.ª, e aplicar o regime geral previsto no n.º 1 desse mesmo artigo, conjugado com o n.º 5, al. h), previsão que define o conceito "valor do acto ou do contrato"?

Consideremos este exemplo:

- Um contribuinte X pretende adquirir o terreno B, que está na titularidade do contribuinte Y. Acordado o preço de 1000 para o terreno, X propõe a Y fazer uma permuta deste bem presente, por uma fracção autónoma no prédio que irá construir nesse terreno B, fracção essa à qual lhe atribuem o valor de 400 e que foi avaliada por 400, acrescido de 600 em dinheiro. O contribuinte Y aceita. Vejamos a incidência do IMT:

- O contribuinte X irá ser tributado sobre o valor da diferença dos bens, ou seja, 600. Isto é, um contrato de compra e venda inicial de 1000 com uma tributação sobre 1000, transforma-se num contrato de permuta, em que a tributação vai incidir apenas sobre 600.

Isto é, como se pode facilmente entender, neste caso e independentemente da mera intenção dos contraentes, o que subjaz economicamente², é um contrato de compra e venda do terreno B, pois a maior parte do preço, não foi pago com outro bem ou bens imóveis, mas simplesmente com dinheiro.

O que existiu aqui, foi de facto uma poupança tributária elevada, apenas com uma alteração da designação do contrato de transmissão dos bens,

Poderá aduzir-se o seguinte:

² Não confundir com interpretação económica das leis fiscais. Sobre este assunto e reconhecidamente como o melhor entendimento sobre interpretação de leis fiscais, Prof. Nuno Sá Gomes, in Manual de Direito Fiscal, Vol. II, 9.ª Ed. 2000, pp. 328 e segs.

- A Administração Fiscal vai na transmissão do bem futuro permutado, tributar o imóvel aquando da sua venda, e ao tributar sobre os 400, já fará com que o valor tributário do terreno do bem futuro atinja o valor de 1000.

No entanto, não podemos esquecer que num contrato de compra e venda, neste caso, a Administração Fiscal iria tributar sobre 1000 na aquisição do terreno B, e ulteriormente mais 400 na transmissão da fracção autónoma. Temos assim que para o contribuinte X existiu uma poupança fiscal de cerca de 40% e uma perda para a Administração Fiscal de igual percentagem.

Entendemos assim que, o substrato económico que está subjacente ao contrato de permuta, em que o valor da contraprestação de um dos permutantes é na sua maioria constituída por dinheiro, valores, ou bens móveis, não integra o conceito *stricto sensu* de permuta, ou seja, de troca de bens imóveis de valor tendencialmente igual, e já não configura aquilo que se pode chamar de troca de direitos de propriedade (permuta pura), mas sim existe uma verdadeira transmissão onerosa de direito ou direitos de propriedade, que no caso exemplificado, mais não é do que contrato e negócio nominado, apenas para efeito fiscal e sendo que, na sua essência, são maioritariamente puros contratos de compra e venda, com um regime fiscalmente menos favorável, são convertidos em negócios fiscalmente muito mais favoráveis.

Então, podem ser tomadas uma de duas soluções, a saber, ou se entende que a situação necessita de uma solução legislativa de *jure constituendo* e, bem sabendo que no tempo que vai mediar entre a tomada de consciência do legislador e a publicação da norma que venha a regular esta matéria muitos negócios se vão efectuar com fuga legal e consequentemente legítima à incidência do imposto (elisão fiscal), ou encontrar dentro do quadro legislativo vigente uma solução de *jure constituto*, que, pela sua amplitude e princípio conformador de todo o sistema jurídico-fiscal, possa ser imediatamente aplicável e fundamentalmente ser efectivamente aplicado pela administração fiscal e pelos tribunais.

De *jure constituto*, esta norma já existente é, naturalmente, a previsão geral anti abuso do artigo 38.º da LGT, harmonizada com o art. 63.º n.º 2 do CPPT³.

Será então esta cláusula legitimamente aplicável á situação supra exposta?

A norma anti abuso é hoje unanimemente considerada como um pilar legislativo determinante de qualquer ordenamento fiscal, visando impedir a fuga fiscal, por via da elisão fiscal, ou seja, como ensina o Prof. Nuno Sá Gomes ⁴ pela realização de “negócios fiscalmente menos onerosos que operam “*extra legem*” (...) no sentido de que afastam e elidem a aplicação normal das leis de imposto na ausência de normas gerais ou especiais anti abuso fiscal.”.

Teremos então de verificar se os requisitos do abuso de direito estão ou não presentes nos contratos, tendo sempre em atenção o carácter casuístico de tal verificação.

Assim, em primeiro lugar, teremos de aferir se os contribuintes architectaram e construíram artificialmente um negócio diferente daquele que pretendiam.

Em segundo lugar, aferir se esta arquitectura negocial ocorreu total ou primacialmente por razões fiscais e finalmente, em terceiro lugar, aferir se toda a operação é contrária ao fim das normas elididas.

Caso se entenda que os contribuintes, com a sua construção, preencheram estes requisitos, haverá necessariamente lugar á aplicação desta norma anti abuso.⁵

E conseqüentemente desconsiderar fiscalmente os efeitos pretendidos pelos mesmos contribuintes.

Como defende Saldanha Sanches⁶ (...) “a solução que se atingiu nas ordens jurídicas mais evoluídas foi a consagração do princípio do abuso de direito em matéria fiscal: com a inerente possibilidade, não de anulação de certos negócios jurídicos que tenham sido realizados com o que podemos designar como objectivo puramente fiscal, mas da desconsideração dos efeitos fiscais. Desconsideração dos efeitos fiscais – e não anulação – dos negócios cuja

³ Gonçalo Nuno Casal de Almeida Avelãs Nunes, in Revista Fiscalidade 3, Julho 2000.

⁴ Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, vol. II, 9.º Ed. - 2000, pág. 104.

⁵ Gonçalo Nuno Casal de Almeida Avelãs Nunes, obra citada.

⁶ Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.º Ed., pág. 117.

forma tenha sido escolhida com o objectivo principal de obter uma poupança fiscal.”

Esta cláusula anti abuso, poderá ser aplicada no caso concreto, apenas em última instância, pois, como iremos explicitar, pensamos que dentro do sistema legal vigente podem existir já mecanismos que sustentam a nossa opinião.

Se bem que a solução mais perfeita e pacífica passaria, para nós, por uma alteração legislativa imediata do regime do IMT para os contratos de permuta.

E porquê tal alteração?

Desde logo porque o Direito Fiscal não define o contrato de permuta extensivamente, prevendo apenas o art. 4.º al. c), do CIMT, que se entende (...) *“como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;”*, não definindo ainda qualquer limite fiscal quantitativo ou percentual para esses bens imóveis a permutar, conforme já explicitado, nem mesmo sequer remete especificamente para qualquer norma dispositiva do direito privado ou público, apresentando apenas um regime específico diferente do regime das restantes alienações onerosas.

Para assim tentar interpretar melhor o conteúdo do conceito de permuta, teremos então que nos socorrer da disposição genérica do art. 11.º da LGT, e como este artigo estabelece que (...) *“sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”* (...), temos de procurar a origem do contrato de permuta. Verifica-se então que a lei fiscal utiliza um termo que foi próprio do direito privatístico, nomeadamente do Código Civil.

No entanto se atentarmos, nas disposições do código vigente, apenas se encontra uma disposição supletiva no artigo 939.º, que prevê que (...) *“as normas da compra e venda são aplicáveis aos outros contratos onerosos pelos*

quais se alienam bens (...) na medida em que sejam conformes a sua natureza e não estejam em contradição com as disposições legais respectivas.”.

Ou seja, nada se prevê especificamente para o contrato de permuta, sendo consequentemente de aplicar as normas previstas para a compra e venda.⁷

Temos assim que, o Código Civil, em nada densifica o conceito de permuta, o direito fiscal, nada acrescenta e até afasta a aplicação das regras da compra e venda do contrato de permuta aquando da incidência do imposto e consequentemente neste quadro legislativo, todas as interpretações estão (quase) legitimadas.

Atentemos que, historicamente, o regime dos contratos de escambo ou troca, no Código Civil Português, aprovado por carta de Lei de Julho de 1867, previa no seu artigo 1592.º que:

“Escambo ou troca é o contrato, por que se dá uma coisa por outra, ou uma espécie de moeda por outra espécie dela.

Parágrafo único. Dando-se dinheiro por outra coisa, será venda ou escambo, segundo o disposto nos artigos 1544.º e 1545.º”,

Nesses artigos, relativos ao contrato de compra e venda, previa-se, respectivamente que:

“O contrato de compra e venda é aquele em que um dos contraentes se obriga a entregar certa coisa, e o outro a pagar por ela certo preço em dinheiro.”.

E no artigo 1545.º - *“Se o preço da coisa consistir parte em dinheiro, e parte em outra coisa, o contrato será de venda, quando a parte em dinheiro fôr a maior das duas; e será de troca ou escambo, quando essa parte em dinheiro fôr a de menor valor.*

Parágrafo único. Quando os valores das duas partes forem iguais, presumir-se á que o contrato é de venda.”

⁷ Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, Vol. II, 3.ª Ed., pág. 255 e 256, onde se ensina que “2. A importância deste artigo é enorme. Há contratos como o de escambo ou troca, que deixaram de ser regulamentados, por ser inútil essa regulamentação”(…), tudo isto pois, como referem os autores, com referência a Galvão Telles, “A compra e venda, (...) pela sua importância e riqueza de aspectos, foi tomada como modelo dos contratos onerosos alienatórios.”(…).

O legislador da altura já atendia para efeitos civis ao substrato económico dos negócios, independentemente da nomenclatura que os contraentes pretendessem vestir os seus negócios.

Vejamos agora se será possível, com o código civil actual, retirar estas mesmas conclusões.

Se a regulamentação autónoma sobre a permuta, anteriormente designada igualmente por escambo ou troca, foi afastada por se entender que a mesma seria já inútil, por ter-se adoptado, como regime modelo a compra e venda (o que igualmente acontecia no Código de Seabra – art. 1594.º *“São aplicáveis a este contrato as regras do contrato de compra e venda, excepto na parte relativa ao preço.”*), temos que no novo código civil, a actual regulamentação do contrato de compra e venda, está já imbuída de todos os anteriores conceitos que norteavam os contratos que deixaram de estar expressamente regulamentados neste novo código.

Defende-se que, para o contrato de permuta, o regime tem de ser necessariamente entendido na esteira do entendimento precedente, pois, se temos um regime base - contrato de compra e venda - para abarcar duas realidades distinta – compra e venda e permuta - teremos que analisar o substrato do negócio para saber qual é o negócio ou negócios que as partes pretenderam efectuar.

Mais, bem sabemos que não obstante as partes contratantes tenham nominado determinado negócio, teremos antes de mais de saber se essa nomenclatura está de acordo com a essencialidade do mesmo, e sendo que actualmente o Código de Processo Civil, no art. 664.º, remete essa apreciação e qualificação para o julgador.

Neste caso, e como os efeitos do contrato de compra e venda e o contrato de permuta, são essencialmente os mesmos – transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito; obrigação de entregar a coisa; obrigação de pagar o preço – cfr. art. 879.º C. Civil, o factor de distinção, não pode ser outro que não seja a forma de pagamento do preço, ou é maioritariamente em bens

de igual espécie (permuta) ou consiste em dinheiro (contrato de compra e venda) ou estão os valores na mesma proporção.

Como interpretou e decidiu o Supremo Tribunal de Justiça algumas das questões que se foram levantando?

No acórdão do STJ, 08-05-1991: BMJ, 407.^o-523, foi decidido que:

"Com efeito, "preço" na compra e venda não pode ser representado por coisa diversa do dinheiro (Pires de Lima - Antunes Varela - obra indicada, II, 2 edição, pagina 153; Almeida Costa, "Noções de Direito Civil", 2 edição, pagina 335); neste aspecto, o Código Civil de 1867 era expresso, pois mencionava logo no artigo 1544, inicial do capítulo sobre a compra e venda: "... e o outro se obriga a pagar por ela certo preço em dinheiro".

Não pode duvidar-se da voluntariedade da supressão do limitativo "... em dinheiro" de um Código para o outro, mas não encontramos razões para assentar nela uma orientação diferente, neste aspecto. E sintomático que o projecto de Galvão Teles contenha uma definição de compra e venda que passou integralmente para o artigo 874 do Código de 1966; e que, na sua fundamentação, se aluda, a certo passo, "a quantia clausulada a titulo de preço..." - ("Contratos Civis", em "Boletim", 83, paginas 184 e 124).

Portanto, se a contrapartida da entrega do material avícola, e a receber pelo aqui recorrido B, era um automóvel e isto na segunda fase da negociação entre os pactuantes de fls. 3, que é a que nos interessa, por ter sido a que vingou - o contrato que eles celebraram não foi o de compra e venda, mas sim um atípico que no Código de 1867, estava expressamente previsto como de escambo ou troca (artigo 1592, que referia: quando "... se da uma coisa por outra..."). Se o Código de 1966 lhe retirou tipicidade em termos gerais (Galvão Teles, obra e local citada, fls. 140), surgindo como excepções nele apenas os artigos 1378 – 1379, manifestamente que as trocas ou permutas, continuaram a ser possíveis e até frequentes, em virtude do principio da liberdade contratual "dentro dos limites da lei" (artigo 405 do Código Civil).

Por outro lado, está bem assente, como já sucedia no tempo do Código de Seabra, a orientação de que a qualificação jurídica dos contratos resulta dos

conteúdos respectivos, e não da designação que as partes lhes dão (por todos, Vaz Serra em "Revista de Legislação" 96 fls. 267; 107, fls. 184; Antunes Varela, 112, pagina 80): do que o juiz deve aperceber-se, por não estar sujeito as alegações das partes no tocante a interpretação e aplicação das regras de direito (art. 664, Código de Processo Civil).

E no Acórdão do mesmo Tribunal em 23-04-1998: www.dgsi.pt, decidiu-se que:

I – Há um contrato misto quando nele se reúnem elementos diversos de tipos contratuais diferente unificados num único negócio.

II – Se esses elementos houverem sido amalgamados em plano de igualdade recíproca, o contrato rege-se pelas normas aplicáveis aos diversos tipos, com os ajustamentos necessários para que o seu fim não seja frustrado – teoria da combinação.

III – Se houverem sido reunidos com subordinação ao fim contratual de um dos diversos tipos combinados, todo o contrato ficará submetido ao quadro normativo desse contrato – teoria da absorção.

IV – Acordando-se na venda de três prédios rústicos contra um pagamento em dinheiro, mais a promessa de permuta por dois lotes em loteamento a legalizar e uma moradia a construir num deles, há que aplicar a teoria da combinação.”(...).

Esta teoria, conforme se decidiu e explanou em arresto do STJ⁸, “III – Na união de contratos há uma pluralidade de contratos, mantendo cada um a sua autonomia mas com uma finalidade económica comum e uma subordinação que implica que as vicissitudes de um se repercutam no outro.”⁹

Deve ser este igualmente o entendimento da lei fiscal na configuração do regime para os contratos de permuta impuros.

⁸ Ac. STJ, de 19-02-1998, in www.dgsi.pt, e no mesmo sentido Ac. STJ, de 26-02-1992, in BMJ, n.º 414, ano 1992, p. 526.

⁹ Neste sentido igualmente A. Varela, Das Obrigações em Geral, Vol. I, 6.ª Ed., p. 273 e segs.

Nem poderia ser outro, sob pena de se discriminar, nos negócios de alienação ou aquisição de bens imóveis, os contribuintes que não são titulares de património imobiliário.

O contrato deve ser considerado, não só civilmente como também fiscalmente, como contrato de permuta, apenas quando o mesmo exibir as características acima descritas e sobre este, e nessa parte, fazer incidir o imposto respectivo.

Concluindo, deve assim, um contrato de permuta de bens imóveis, em que se preveja como contraprestação, bens imóveis e dinheiro (valores, ou outro tipo de bens), ser tributado como contrato de permuta pela diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários dos bens imóveis efectivamente permutados e ser tributado como um contrato de compra e venda na restante parte da contraprestação.

Preferimos entender que a lei fiscal deve incidir sobre os contratos realizados pelos contribuintes, na forma que foram por estes idealizada, apenas diferindo da mesma, quando esteja em causa quer a substância do negócio ou uma abusiva interpretação da lei fiscal, nos termos já supra explanados quanto ao regime dos art. 38.º n.º 2 da LGT e do art. 63.º n.º 2 do CPPT.

4. Considerações críticas ao momento de avaliação previsto no CIMT no caso dos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros.

O momento de avaliação e liquidação do imposto na data da assinatura do contrato de permuta do bem futuro, pode provocar distorções na avaliação sendo que a transmissão da riqueza efectiva decorrente do negócio, possa ser tributada por defeito ou por excesso;

No caso da desvalorização real, não fiscal, dos bens futuros (por exemplo: novas construções com melhores condições de habitabilidade, novos materiais de construção, excesso de oferta ou tapagem de vistas, etc.), o problema será

mais agudo, pois será apenas o contribuinte a suportar o peso do imposto e este imposto, de facto, não vai incidir sobre a riqueza efectivamente transmitida ou adquirida, mas sobre uma riqueza ficticiamente estimada pela administração fiscal.

Não se pode alegar que tal situação é um mero risco negocial, uma aposta falhada do contribuinte permutante.

Tal perspectiva não tem qualquer fundamento nos princípios basilares do imposto, pelo contrário, pois sendo o imposto um *encargo* que incide sobre a capacidade e na medida dessa capacidade de gerar riqueza, no caso presente, poderá não existir riqueza real tributável, antes existirá um encargo injusto e um prejuízo a reportar.

Exemplo: Uma empresa **A** dona de um prédio urbano para construção, permuta-o com a empresa **B** por quatro fracções comerciais e duas habitacionais.

O valor do referido prédio avaliado pela Administração Fiscal, fixou-se em 100.000 à data da outorga do contrato de permuta e foi transaccionado tendo por base esse valor e o valor das seis fracções a permutar foi fixado pela Administração Fiscal em 115.000, com base no art. 14.º n.º 2 e 3 do CIMT.

A tributação irá incidir sobre os 15.000, no entanto, por razões externas ao negócio, durante os três anos que mediaram, entre a assinatura do contrato de permuta a escritura e posse das fracções, assistiu-se a uma desvalorização do mercado habitacional e comercial na zona de implantação do imóvel e a empresa **A** apenas consegue vender os imóveis a preços reais do mercado, as seis fracções por 90.000.

Na sua contabilidade irá ser liquidado imposto real sobre os hipotéticos 15.000 da designada riqueza transmitida, quando na realidade irá ter um prejuízo no exercício de menos 10.000 (sem contabilizar o imposto).

Poder-se-á aduzir que caso a empresa **A** optasse, à data, pela venda e não pela permuta, já a riqueza transmitida seria efectiva. No entanto, a tributação não pode estar dependente - favorável ou desfavoravelmente – das opções

negociais dos contribuintes, mas, terá que cingir-se exclusivamente a critérios certos e reais de capacidade contributiva.

Estes princípios estão clara e inequivocamente plasmados na constituição no artigo 104.º n.º 3, na LGT, no seu artigo 4.º e 5.º n.º 2 “justiça material”.

Poder-se-á assim colocar em causa a correcção destes preceitos quando aplicáveis aos bens futuros?

Defendendo uma tese afirmativa, ressalva-se que não está em causa o fundamento da tributação (incremento de riqueza efectivamente transmitida), mas tão só o momento de avaliação da riqueza efectivamente transmitida.

Nos casos de permuta de bens presentes por bens futuros, o tempo que pode mediar entre a entrega de um bem e o recebimento da contrapartida pode não ser despreciando na efectiva transmissão da riqueza. Consequentemente defende-se que a melhor solução e a mais justa face aos princípios constitucionais, bem como ao pensamento legislativo que esteve na sua base, seria que os bens presentes fossem avaliados na data da sua transmissão, data da efectiva transmissão da riqueza e quanto aos bens futuros defendemos, que seja realizada uma avaliação na data da assinatura do contrato e que dessa avaliação, seja efectuada uma liquidação provisória, referente a 50% da avaliação.

Com a tradição definitiva do bem futuro, far-se-ia nova avaliação e seria liquidado o remanescente do imposto (caso exista) resultante desta segunda avaliação.

Nada mais claro, simples e justo.

Uma outra questão que sai já do âmbito deste trabalho, mas que não queremos deixar passar em claro, prende-se com a previsão do CIMT no seu art. 14.º n.º 2, que dispõe “*No caso de contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, a avaliação do bem futuro será efectuada quando o bem adquirir a natureza de prédio, nos termos do CIMI.*”, e o n.º 3 do mesmo artigo, dispõe que “*Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que o bem*

futuro adquire a natureza de prédio quando, no caso de imóveis urbanos a construir, já se encontre aprovado o respectivo projecto de construção”.

Ao remeter para o CIMI, teremos de analisar a Tabela I do art. 43.º n.º 1 e aí constatamos que os conceitos definidos de “qualidade construtiva”, n.º 2 al. h), “localização excepcional”, n.º 2 al. i), são conceitos abertos, subjectivos e não estáticos, o que pode desde já colocar-se a questão deste poder discricionário da administração fiscal na avaliação do valor tributário fiscal, ser considerado contrário ao princípio da tipicidade previsto constitucionalmente.

Com a agravante de que são os segundos coeficientes mais valiosos que se podem encontrar nessa tabela.

Curiosamente, e o elemento de qualidade e conforto – localização excepcional – não é aplicado aos prédios urbanos destinado a comércio, indústria e serviços, mas se pensarmos apenas nas esplanadas junto ao mar, a este elemento majorativo, teriam todo o fundamento para existir na Tabela II, apesar das críticas que acima expostas.

Apenas outra questão sobre as avaliações dos imóveis, sendo que a avaliação segundo o artigo 14.º n.º1 do C.I.M.T. deve depender dos procedimentos e critérios de avaliação estabelecidos no C.I.M.I..

No entanto, no n.º4, estabelece-se que no caso de não ser possível a aplicação do C.I.M.I., os valores dos bens ou direitos são avaliados no valor normal de mercado. E não podemos olvidar que tais procedimentos do C.I.M.I., foram estruturados para não permitir fugas ao imposto com declarações de preço simuladas e os valores estabelecidos foram fixados com aquilo que se considerava valores médios de mercado (caso contrário, todas essas previsões legais seriam inconstitucionais).

Assim, explana-se um exemplo verídico de conhecimento directo:

Num processo de execução fiscal, a administração, negoceia directamente com um particular a venda do imóvel **X**, pelo preço de 50.

Tudo isto após ter recebido várias propostas de valor mais baixo para esse imóvel **X**.

Concluídas as negociações, procede-se à transmissão do imóvel **X** e o novo proprietário procede à sua inscrição e registo.

Dias depois, a Administração Fiscal, para efeitos de I.M.I., procede à actualização da contribuição com base num valor tributário do imóvel de 100.

Como explicar esta situação concreta ao contribuinte adquirente, de forma racional e perceptível para o homem médio?

5. Da cessão da posição contratual prevista nos contratos promessa no artigo 2.º / 3.º al. a), b) e e) do CIMT.

A precisão destas três alíneas do artigo n.º 2 do CIMT, parece não ser de todo ajustado a duas realidades distintas, ou seja, celebrado contrato-promessa de aquisição e alienação de imóvel, onde se prevê a possibilidade de cessão da posição contratual, parece ser o melhor entendimento que desde logo há lugar ao facto tributário, ou seja, deve desde logo proceder-se à liquidação e pagamento do respectivo imposto al. a) do n.º3 do artigo 2.º.

No caso de não existir previsão contratual da possibilidade de cessão, mas esta vir a ocorrer mediante aditamentos ao contrato primitivo, parece igualmente ser o melhor entendimento que opera nas mesmas circunstâncias a previsão desta al. a).

No entanto, e nos casos em que a cessão não é prevista contratualmente no contrato promessa, nem é objecto de qualquer aditamento ou modificação contratual?

Nos termos do artigo 424.º do Código Civil, *"(...) qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiros a sua posição contratual, desde que o outro contraente, antes ou depois da celebração do contrato, consinta na cessão".*¹⁰

¹⁰ cremos que este consentimento não pode ter qualquer relevância no contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, quando o permutante titular desse direito, houver já recebido a totalidades dos bens presentes, faltando apenas, para a perfeição do contrato, cumprir com a entrega dos bens futuros, sob pena de cair na figura do abuso de direito, previsto no art. 334.º do Código Civil.

E no caso de a possibilidade de cessão não ser convencionado de facto no contrato-promessa, mas em momento ulterior os promitentes contraentes acordarem na cessão da posição do promitente adquirente e a escritura ser celebrada com o terceiro. Neste caso dúvidas não restam que a alínea e) do n.º3 do artigo 2.º do CIMT é aplicável, coincidindo temporalmente, neste caso, a liquidação do imposto quanto aos dois contraentes – promitente adquirente e adquirente.

Então, qual o alcance da alínea b) do n.º3 do artigo 2.º do CIMT.

Esta alínea prevê a situação da efectiva cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato promessa previsto na alínea a), ou seja, se na alínea a) se entende que há desde logo lugar à liquidação do imposto na data da celebração do contrato-promessa onde se prevê a cessão de posição contratual do promitente alienante a terceiro, e na alínea b) se prevê a liquidação aquando da efectiva cessão dessa mesma posição contratual, não ficam dúvidas sobre o momento da liquidação e que neste caso existem duas liquidações de imposto, uma aquando da celebração do contrato-promessa – sobre o montante pago a título de sinal ou adiantamento de preço – e outra aquando da efectiva cessão, sendo que a primeira incidirá sobre a cedente e outra sobre o cessionário.

A diferença está no momento da incidência e da constituição do facto tributário e no carácter de facto da cessão.

Assim, na alínea a) o momento existe aquando da inclusão da cláusula no contrato, sem que haja já cessionário (terceiro) e no caso da alínea e) existe já o terceiro e já foi efectuada a cessão.

Não se entende ainda porque razão não é usada a mesma terminologia na alínea b) e alínea e) (cessão da posição contratual = cedência da posição contratual).

Por razões de segurança e certeza jurídica deveria ser utilizado sempre vocábulos iguais, para situações iguais.

Na alínea a) apenas por mero efeito da inclusão da cláusula existe já lugar ao pagamento do imposto, podendo esta cessão ser efectuada ou não, uma ou

várias vezes, enquanto que na hipótese da alínea e), apenas há lugar à liquidação do imposto se o contrato definitivo for celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro no caso de não existir qualquer aditamento ao contrato promessa inicial. Isto é, o legislador pretendeu abranger as situações de cessão da posição contratual de facto obviando as fugas à tributação com base no princípio da legalidade.

Nesta situação inserem-se todas as possibilidades de cessão da posição não tituladas por contrato, mas onde a transmissão económica da propriedade existe. Assim, se **A** e **B**, promitente vendedor e comprador celebram contrato-promessa de compra e venda e na data marcada para a escritura, **B** cede com consentimento de **A** e sem redução a escrito de tal cessão a sua posição contratual e celebra a escritura pública nesses termos é devido imposto sobre esta transmissão onerosa nos termos da alínea e) n.º3 do artigo 2.º do CIMT.

Consequentemente não se entende como boa e muito menos como legal, a interpretação e âmbito de aplicação da alínea e), defendida por Esmeralda Nascimento e Márcia Trabulo in *“Imposto Municipal sobre Transmissões – Notas Práticas”*, Livraria Almedina – Julho 2004, pág. 21 e 22”.

Defendem estas autoras que *“A hipótese prevista na alínea e) do n.º3 do artigo 2.º do CIMT, é diferente daquela que está consagrada na alínea a) do mesmo número, na medida em que na alínea a) está prevista a inclusão da cláusula da cessação da posição logo que o contrato é celebrado ou a sua anexação à posteriori, e na alínea e) se regula a hipótese de tal possibilidade (cessão da posição do adquirente a terceiro) não estar inicialmente prevista mas vir a ser posteriormente estabelecida”*.

Continuam as mesmas autoras, escrevendo que *“(...) como refere J. M. F. Pires¹¹, no estudo supra citado, a diferença de regimes decorre da circunstância de o legislador considerar que os promitentes adquirentes de*

¹¹ Autor citado e defendido pelas autoras, que escreveu “Novos factos sujeitos a IMT”, trabalho elaborado como teto de apoio á formação profissional de funcionários da DGCI, no âmbito do Plano Estratégico de Implementação da Reforma dos Impostos do Património.

imóveis de cujo contrato-promessa não conste a cláusula de “livre cessão da sua posição contratual”, não são especuladores ou investidores.

Daí que não sejam sujeitos a tributação se lograrem provar que a contrapartida que receberam no contrato de cessão de posição contratual se limitou a recuperar o sinal inicialmente entregue ao promitente vendedor”.

Com o devido respeito, penso que esta interpretação, para além de incompreensível, está ferida de ilegalidade.

Em primeiro lugar, não se entende qual a diferença do regime da inclusão da cláusula de cessão em momento ulterior ao da celebração do contrato promessa, na alínea a) e e) do n.º3 do artigo 2.º do CIMT, pelo menos na redacção que é apresentada.

Em segundo lugar, a alegada interpretação de J. M. F. Pires defendida pelas autoras viola o disposto nos artigos 5.º n.º2, 7.º n.º3, 8.º e 11.º n.º3 da LGT e artigo 13.º da C.R.P..

Mais, a lei tributária não reconhece ou define especuladores ou investidores e duvidamos que estes epítetos venham alguma vez a ser legal e constitucionalmente admitidos e penalizados no sistema jurídico-fiscal.

BIBLIOGRAFIA

Canotilho, J.J Gomes; (1993) 6.^a Edição - *“Direito Constitucional”*-, Almedina.

Lima, Pires de, Antunes Varela; (1986) 3.^a Ed. – *“Código Civil Anotado”*, Vol. I, Coimbra Editora.

Lima, Pires de, Antunes Varela; (1987) 4.^a Ed. – *“Código Civil Anotado”*, Vol. II, Coimbra Editora.

Gomes, Nuno Sá,; (2000) 9.^a Ed. - *“Manual de Direito Fiscal”*, Vol. II, Rei dos Livros.

Gomes, Nuno Sá; (2005) - *“Tributação do Património”*, Almedina.

Guerreiro, António Lima; (2003) – *“Lei Geral Tributária – Anotada”*, Rei dos Livros.

Sanches, Saldanha; (2002) 2.^a Ed. – *“Manual de Direito Fiscal”*, Coimbra Editora.

Miranda, Jorge; (1993) 2.^a Ed. - *“Manual de Direito Constitucional”*, tomo IV, Coimbra Editora.

Nascimento, Esmeralda e Márcia Trabulo; (2004) - *“Imposto Municipal sobre Transmissões – Notas Práticas”*, Almedina.

Neto, Abílio; (1997) 11.^a Ed. – *“Código Civil Anotado”*, Ediforum.

Nunes, Gonçalo Nuno Casal de Almeida Avelãs; (2000) – *“A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal – art. 38.º n.º 2, da lei geral tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”*, Revista Fiscalidade 3.

Varela, A. ; (1989) 6.^a Ed. – *“Das Obrigações em Geral”*, Vol. I, Almedina.