



N.º 117/118 · DEZEMBRO DE 2004 · ANO XV

J. SILVÉRIO MATEUS

A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO E AS OFF-SHORES

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

NOVAS REGRAS DE INCIDÊNCIA NO IMT

ROSÁ FREITAS

**IMPACTO DA LEI DA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO
NA ESFERA DAS PESSOAS SINGULARES**

ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA

**OS ARTIGOS 39º E 43º DO TRATADO DA COMUNIDADE EUROPEIA
E A TRIBUTAÇÃO DIRECTA – A JURISPRUDÊNCIA DO TJCE**

RIYA PIRES

**A PEDRA FILOSOFAL FISCAL – DA METODOLOGIA E DO MÉTODO
EM DIREITO FISCAL**

NOVAS REGRAS DE INCIDÊNCIA NO IMT

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA (*)

produção acessórios à actividade principal. Nesses casos, parece-nos que poderia fazer-se uma interpretação mais de acordo com a "ratio" dos preceitos que contemplam regras específicas para os Off-Shores, de modo a considerar que os imóveis afectos ao activo imobilizado desse tipo de estabelecimentos estáveis não fossem abrangidos por tais normas.

Não obstante tal interpretação ter inteira justificação, parece-nos mais seguro retocar a legislação em vigor de modo a consagrar a referida solução.

7. A lista dos países, territórios e regiões com fiscalidade mais favorável

A lista de países, territórios e regiões de fiscalidade mais favorável foi aprovada, na sua versão mais recente, pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Uma das questões que se tem colocado em relação à lista constante da referida Portaria é a de saber qual o grau de flexibilidade que lhe deve ser atribuída. Em nosso entender, essa lista deve ser objecto das reformulações necessárias, quer para passar a contemplar novos países, regiões ou territórios cuja fiscalidade possa ser qualificada como fiscalidade privilegiada, quer para dela serem retirados países, regiões ou territórios que deixem de ter essa qualidade.

Uma das consequências já verificadas face ao agravamento tributário da recente reforma foi a domiciliação em Portugal de que algumas sociedades com sede nos Off-Shores, havendo conhecimento que outras se prepararam para o fazer.

Noutros casos, algumas dessas sociedades redomiciliaram as suas sedes para Off-Shores que não constam na lista da Portaria como é o caso, por exemplo, de Malta e do Estado de Delaware (EUA).

Poderá perguntar-se qual a razão pela qual estes dois Off-Shores não foram incluídos na Portaria.

Embora as convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre Portugal e Malta e entre Portugal e os EUA não incluam os impostos sobre o património, a verdade é que o princípio da não discriminação consagrado nas duas convenções, válido para todo o tipo de impostos, seria certamente invocado pelas empresas aí sedeadas que vissem a sua tributação agravada, em sede de IMI e de IMT. No caso de Malta acresce ainda a circunstância deste país ter recentemente entrado na União Europeia e de os seus residentes beneficiarem do princípio da não discriminação previsto no respectivo Tratado.

a) Introdução

Agradeço à *Fisco* o amável convite que me dirigiu.

Tal como a Sisa, o novo Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) continua a incidir sobre "as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional" (art. 2.º, n.º 1). E, tal como Imposto Municipal de Sisa, o novo IMT prevê a sujeição ao imposto de determinadas situações cujas características também justificaram aquela sujeição a Sisa.

É o caso, por exemplo, dos contratos-promessa de compra e venda acompanhados pela tradição dos bens, é o caso dos arrendamentos de longo prazo e é o caso ainda da aquisição de partes sociais que confirmam ao titular uma participação dominante em determinadas sociedades com imóveis (art. 2.º, n.º 2). Estas regras são idênticas às estabelecidas no Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

O novo código do IMT não se limitou, todavia, a reproduzir as regras de incidência da Sisa. Quis sujeitar a IMT situações novas que o legislador considerou deverem integrar o conceito fiscal de transmissão onerosa de imóveis. É o caso, precisamente, da outorga das designadas procurações irrevogáveis, em que presume que o procurador obtém um resultado equivalente ao do direito de propriedade, e é o caso, como veremos, das cessões de posição contratual dos promitentes compradores nos contratos promessa de compra e venda.

(*) Advogado, especialista em Direito Fiscal.

tação (art. 4.º, f), e 17.º, n.ºs 1 e 4), sendo o valor tributável ou o patrimonial ou o declarado, consoante o que for superior (art. 12.º, n.º 1). Pareço, assim, que, no caso de outorga de procuração (ou substabelecimento) irrevogável sem preço declarado, haverá lugar à liquidação de IMT sobre o valor patrimonial; no caso de procurações irrevogáveis e respectivos substabelecimentos relativos a partes sociais (art. 2.º, n.ºs 2, d), e 3, c)), as taxas incidem sobre o valor patrimonial do imóvel ou sobre o seu valor de balanço, consoante o que for maior (art. 12.º, n.º 4, regra 19.º).

Como no código do IMT se sujeita a imposto tanto a outorga de procuração irrevogável como a escritura de compra e venda, pode suceder que o procurador (ou o substabelecido), após ter pago IMT na outorga da procuração (ou do substabelecimento), fique, de novo, sujeito a IMT, quando da celebração da escritura de compra e venda. Por isso, o legislador determinou que se o valor do imposto a pagar na outorga da escritura de compra e venda for igual ao pago quando da outorga da procuração irrevogável não haverá liquidação de imposto quando da celebração da escritura (art. 22.º, n.º 3); mas se a escritura de venda for celebrada por valor superior àquele que serviu de base à liquidação anterior, haverá liquidação adicional pela diferença, tendo o comprador, então, direito às isenções e reduções de taxas de que não beneficiou enquanto procurador, caso em que poderá haver lugar à anulação, parcial ou total, do imposto pago na outorga da procuração irrevogável. E parece que beneficiará deste regime também aquele que não seja o procurador, mas o substabelecido, na data em que é celebrada a escritura de transmissão, já tendo, portanto, pago IMT enquanto tal, ou seja, o substabelecido que assume a qualidade de comprador do imóvel (arts. 2.º, n.º 3, d), 4.º, f), e 22.º, n.º 3).

Em suma, no Código do IMT a outorga de procurações (ditas) irrevogáveis, e respectivos substabelecimentos, são fiscalmente tratados como se de compras e vendas definitivas de imóveis se tratasse, com duas especificidades: (a) não se reconhecem, nesse momento, isenções ou reduções de taxas, mas, apenas, na celebração da escritura de compra e venda e, (b) caso a escritura venha a ser celebrada com o procurador, ou um seu substabelecido, que haja pago IMT - quando da outorga da procuração irrevogável ou do respectivo substabelecimento - por um valor superior ao da escritura de compra e venda, permite-se, em virtude dessas isenções ou reduções de taxa, a anulação, total ou parcial, do imposto anteriormente pago.

O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações - que é dos anos cinquenta - não previa, no âmbito das suas regras de incidência, este último tipo de situações/operações, pelo menos de um modo suficientemente claro, para que não houvesse quaisquer dúvidas sobre a sua sujeição a imposto. É certo, no que respeita a certas situações objecto desta sessão, que o código da Sisa terá tentado solucionar alguns destes problemas. Por exemplo, no que respeita a procurações, estabeleceu que, "salvo prova em contrário, presumir-se-á simulado o mandato com poderes de alienação de bens quando se estabelecer, para o caso de ser revogado, uma indemnização de importância aproximada ao valor desses bens, ou quando o mandatário ficar dispensado de dar contas do preço porque os vender"; mas o certo é também que, se este artigo induziu a Administração tributária, muitas vezes, à liquidação de Sisa sobre o contrato dissimulado, o mesmo foi revogado, a reboque do Capítulo sobre penalidades do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

b) As procurações irrevogáveis

O novo Código do IMT prevê agora - expressamente -, nas suas regras de incidência objectiva, a "outorga de procuração que confira poderes de alienação (...) em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração" (art. 2.º, n.º 3, c)). O momento do nascimento da obrigação de imposto ocorre, assim, na outorga da procuração (art. 5.º, n.º 2), devendo o IMT ser liquidado e pago antes dessa outorga (art. 22.º, n.º 2), e competindo aos notários exigir os comprovativos da respectiva liquidação e pagamento (art. 49.º, n.º 1) e enviar cópia à Direcção-Geral dos Impostos, de todas as realizadas no mês anterior (art. 49.º, n.º 4, b)). E prevê que também o substabelecimento de procuração irrevogável passa a estar sujeito a IMT (art. 2.º, n.º 3, d)), tal como a outorga de procuração que confira poderes de alienação de partes sociais em determinadas sociedades, quando possuam bens imóveis, e em que algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher casados em regime de comunhão geral ou de adquiridos (art. 2.º, n.ºs 2, d) e 3, c)).

O sujeito passivo é o procurador e o substabelecido (art. 4.º, f)); e sempre que haja posteriores substabelecimentos, haverá lugar a nova incidência.

As taxas aplicáveis serão as de 5%, 6,5% e 15%, consoante se trate de prédios rústicos, de prédios urbanos ou de pessoas residentes ou sediadas em país com regime fiscal privilegiado (constante da "lista negra", aprovada pela Portaria n.º 1277/01, de 9 de Novembro), ou a que resultar da aplicação da tabela de taxas prevista para os imóveis destinados exclusivamente à habi-

c) Os contratos-promessa com cláusula de cessão de posição contratual

O legislador terá verificado, ainda, que alguns contratos-promessa de compra e venda de imóveis *servem*, fiscalmente, para realização de compras e vendas efectivas, de difícil controlo por parte da Administração tributária.

Em sede de Sisa, já vimos que os contratos-promessa de compra e venda de imóveis só assumiam relevância fiscal quando houvesse tradição do imóvel ao promitente comprador ou quando este o passasse a usufruir (art. 2.º, §1, 2.º). O Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações alargou esta *ficção* de transmissão aos casos em que "o promitente comprador ajustasse a revenda do imóvel com um terceiro e entre este e o primitivo vendedor fosse outorgada a escritura de compra e venda" (art. 2.º, §2.º).

Quando haja lugar à celebração de um contrato-promessa de aquisição e de alienação de imóveis e dele, ou de documento à parte, conste uma cláusula de cessão de posição contratual do promitente comprador, passa agora a haver sujeição a IMT (art. 2.º, n.º 3, a)). Isto é, sempre que o promitente comprador tem direito a ceder a sua posição contratual fica sujeito a imposto, mas, também aqui, com algumas *especificidades*: (a) por um lado, a liquidação de IMT só incide sobre o sinal ou adiantamento pago pelo promitente comprador ao promitente vendedor, não relevando, aqui, o valor patrimonial do imóvel (art. 12.º, n.º 4, regra 18.º); (b) por outro, a taxa a aplicar não é a que corresponde ao valor desse sinal ou adiantamento, mas a que será aplicável na escritura de venda posterior, ou seja, o valor declarado como preço (art. 17.º, n.º 5); (c) por último, o promitente comprador também não beneficia, nesse momento, de qualquer isenção ou redução de taxa na liquidação do imposto (art. 4.º, e)).

Assim, segundo parece, se o imóvel objecto do contrato-promessa de compra e venda, com cláusula, inicial ou posterior, de cessão de posição contratual, for destinado exclusivamente a habitação, a taxa aplicável ao sinal ou adiantamento será uma "taxa média" que resultar da aplicação da tabela prevista do código do IMT (cfr. art. 17.º, n.º 1, a)) ao preço previsto para a compra e venda definitiva do imóvel, havendo lugar à liquidação mesmo se se tratar de contratos-promessa de transmissão de imóveis isentos de imposto, nos termos dos artigos 6.º a 9.º do código do IMT. Haverá, portanto, lugar a duas liquidações de imposto, em virtude da ocorrência de duas sujeições a IMT: uma, aquando da celebração do contrato-promessa com cláusula de cessão de posição contratual e, outra, aquando da outorga da escritura de venda. Porém, aquando da escritura de compra e venda só haverá liquidação de IMT pela diferença entre esse valor e o devido na transmissão definitiva da propriedade (art. 22.º, n.º 3).

Isto é, se o valor que competir à escritura de venda for *superior* ao que serviu de base à liquidação anterior, haverá lugar a liquidação adicional, mas, se o valor da transmissão definitiva for *inferior*, já não haverá anulação parcial da liquidação anterior, a não ser que essa diferença resulte de alguma isenção ou redução de taxa que, como vimos, não é reconhecida pelo legislador na liquidação anterior sobre a celebração do contrato promessa com cláusula de cessão de posição contratual. Trata-se, assim, nesta situação dos casos em que, constando do contrato-promessa de compra e venda, inicial, ou posteriormente, uma cláusula de cessão de posição contratual, o legislador *fictionou* uma transmissão do imóvel em benefício do promitente comprador, que assume, portanto, a qualidade de sujeito passivo de IMT.

O novo IMT incide, ainda, sobre a própria cessão de posição contratual autorizada, inicial ou posteriormente, no contrato promessa de compra e venda (art. 2.º, n.º 3, b)). As cessões de posição contratual que aqui estão em causa são, pois, aquelas em que o promitente comprador já pagou IMT aquando da celebração do contrato-promessa, ou seja, aquelas em que o promitente comprador não necessita já do consentimento do promitente vendedor, em virtude da existência de uma cláusula de cessão de posição contratual (art. 2.º, n.º 3, a) e b)).

O sujeito passivo aqui, é o cessionário. E, também aqui, o cessionário não tem direito a qualquer isenção ou redução da taxa, taxa esta que vai corresponder à do preço previsto para a transmissão definitiva, a operar através da escritura de compra e venda, mas incidente sobre o valor pago pelo cessionário ao cedente (arts. 2.º, n.º 3, b), 4.º, e) e 17.º, n.º 5).

Assim, o cessionário que pagar o imposto na cessão de posição contratual de promitente comprador no contrato-promessa com cláusula de cessão vai, de novo, ficar sujeito a imposto, aquando da outorga da escritura de compra e venda, então como comprador. Neste caso, porém, só irá pagar IMT sobre a diferença entre o preço final ou o valor patrimonial (consoante o que for maior) e o valor sobre o qual incidiu a liquidação anterior (art. 22.º, n.º 3). Também aqui só haverá lugar a liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for *superior* ao que serviu de base à liquidação anterior; e também aqui só se procederá à anulação, total ou parcial, da liquidação anterior quando o cessionário, então efectivo comprador, beneficie de isenção ou de redução de taxa (art. 22.º, n.º 3). Por outras palavras, se o preço que consta da escritura pública de compra e venda ou o valor patrimonial (consoante o que for maior) forem *inferiores* ao preço sobre o qual o então cessionário pagou o IMT, na cessão de posição contratual, não haverá lugar à restituição do imposto, salvo isenção ou redução de taxas.

Deste regime de anulação parcial do imposto beneficiará, quer o comprador efectivo cessionário do primitivo promitente comprador, quer o comprador, cessionário posterior, que pagou IMT sobre a cessão anterior. Isto é, o regime de anulação, total ou parcial, do imposto, por isenção ou redução de taxas aquando da outorga da escritura definitiva de venda, beneficia qualquer cessionário que assumia a posição de comprador final do imóvel (art. 22º, n.º 3).

d) As outras cessões de posição contratual

Situação diferente das anteriores é aquela da cessão de posição contratual em que não haja cláusula de cessão no contrato-promessa. Se não constar, inicialmente, do contrato-promessa a cláusula de cessão, mas, entretanto, o promitente comprador a aditar, como vimos já, será devido IMT, à data da sua obtenção, pelo promitente comprador; tal como a posterior cessão de posição contratual igualmente implicará sujeição a IMT, por parte do cessionário, como também vimos.

O que se trata, agora, é das situações em que o promitente comprador, sem cláusula prévia, nem posterior, de cessão, cede a sua posição contratual a terceiro e a escritura pública de compra e venda vem a ser celebrada com cessionário da posição contratual do promitente comprador, após consentimento do promitente vendedor (art. 424º C.Civil). Nestas situações, a sujeição ao imposto surge com a cessão da posição contratual por parte do promitente comprador, sendo este promitente comprador, enquanto tal, o sujeito passivo, uma vez que o legislador fiscal *fictiona*, nesse momento, uma transmissão do promitente vendedor para o promitente comprador. Se, porém, o promitente comprador, no prazo de 30 dias a contar da cessão de posição contratual, declarar que não houve lugar ao recebimento de qualquer quantia superior à do sinal ou adiantamento que pagou ao promitente vendedor e o provar, ou documentalmente ou concedendo autorização à Administração tributária para aceder à sua informação bancária, haverá lugar a uma exclusão de incidência do imposto (art. 4º, g)); já se o promitente comprador receber, na cessão da sua posição contratual, montante superior ao sinal ou adiantamento que haja pago ao promitente vendedor, ou não consiga provar o contrário, haverá lugar a IMT sobre o preço declarado no contrato promessa ou sobre o valor patrimonial do imóvel (consoante o que for maior), sem que o promitente comprador beneficie de qualquer isenção (ao que parece não de reduções de taxa — art. 4º, g)).

Isto significa, portanto, que (a) se o promitente comprador tiver recebido do cessionário montante *igual* ao anteriormente pago ao promitente vendedor, a título de sinal ou adiantamento, e o declarar e demonstrar no prazo de 30 dias, então, só haverá lugar a sujeição a IMT aquando da celebração da escritura de venda ao cessionário pelo preço declarado ou pelo valor patrimonial

(consoante o que for maior), que será devido por esse cessionário, enquanto efectivo comprador; mas, (b) se o promitente comprador tiver recebido do cessionário montante *inferior* ao pago ao promitente vendedor a título de sinal ou adiantamento, e o declarar e demonstrar, também haverá exclusão de incidência de IMT aquando da cessão, e tributação, pelo valor declarado ou pelo valor patrimonial (consoante o que for maior), na escritura de venda celebrada entre o promitente vendedor e o cessionário comprador.

Esta última situação impõe uma dúvida: tendo o cessionário pago ao promitente comprador (cedente) valor *inferior* ao que este pagou ao promitente vendedor, o cessionário, enquanto comprador na escritura de compra e venda, verá o IMT liquidado sobre valor superior ao efectivamente despendido na aquisição do imóvel, o que suscita a questão da compatibilidade desta solução com o princípio da capacidade contributiva. O mesmo se diga, aliás, em relação às sucessivas “transmissões fiscais”, entre o primeiro cessionário e os que se lhe sigam, porquanto, segundo parece, o legislador apenas excluiu da incidência, nessas situações, o “contraente originário” (art. 4º, d)), ou seja, o promitente comprador originário. Se assim for — e se, simultaneamente, a intenção do legislador for a de tributar os sucessivos cessionários (art. 2º, n.º 3, e)), então na qualidade de cedentes —, estes cessionários/cedentes serão tributados em IMT sobre o valor patrimonial ou o preço final (consoante o que for maior), sem qualquer isenção nem redução de taxa, o que parece excessivo (senão, mesmo, inconstitucional) —, uma vez que o cessionário final, na sua qualidade de terceiro adquirente do imóvel transmitido, será de novo, tributado na escritura de compra e venda. Mas isso não deve ter sido a intenção do legislador, uma vez que previu, em caso de cessão de posição contratual em contrato-promessa de compra e venda sem cláusula de cessão — e de ajuste de revenda — que só o promitente adquirente que contrate, através de cessão de posição contratual, ou de ajuste de revenda, com o efectivo comprador é que assume a qualidade de sujeito passivo (art. 2º, n.º 3, d)).