

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
03555/10.8BEPRT	11 de novembro de 2021	Paulo Moura

**DESCRITORES**

Código do imt > Permuta de bens imóveis futuros > Bens relativamente futuros e bens absolutamente futuros > ARTIGO 4.º, ALÍNEA C) DO CIMT.

**SUMÁRIO**

Para efeitos do disposto na alínea c) do artigo 4.º do Código do de IMT a apenas é admitida em relação a bens relativamente futuros e não a bens absolutamente futuros.

**TEXTO INTEGRAL****Acordam em conferência os Juízes Desembargadores que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

R., Lda., interpõe recurso da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT) referente ao ano de 2004, bem como dos respetivos juros compensatórios, no valor total de € 35.716,82.

Formula nas respetivas alegações as **seguintes conclusões que se reproduzem:**

1.<sup>a</sup> A douta sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), através do Ofício nº 12999, de 10 de Agosto de 2010, referente ao ano de 2004, bem como dos respetivos juros compensatórios, no valor total de € 35.716,82;

2.<sup>a</sup> Salvo o devido respeito, a sentença recorrida padece dos vícios de falta de valoração da prova, de erro de julgamento da matéria de facto, de erro de julgamento da matéria de direito e de violação do princípio do inquisitório, o que determinará a sua nulidade, nos termos do artigo 125.º, n.º 1, do CPPT;

3.<sup>a</sup> Em primeiro lugar, entende a Recorrente que a sentença recorrida se encontra ferida de nulidade em virtude de falta de valoração da prova, conforme previsto nos artigos 123.º, n.º 2, e 125.º do CPPT e dos artigos 154.º e 607.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT;

4.<sup>a</sup> Sucede que na p.i. de impugnação judicial a Recorrente elencou como factos (e juntou documentos comprovativos dos mesmos) a celebração do contrato de promessa de compra e venda e do contrato de cessão da posição contratual em 10.12.2004, chamando a atenção para a substância económica da operação em apreço e para a acessoriedade daqueles dois contratos, estando para todos os efeitos em apreço no que releva para a aplicação de IMT uma troca ou permuta;

5.<sup>a</sup> Em face da sentença recorrida, é evidente que o Tribunal a quo não considerou a argumentação produzida nem a documentação apresentada pela Recorrente e junta aos autos, tendo até entendido ser dispensável a produção de prova testemunhal;

6.<sup>a</sup> Com efeito, não foi feita qualquer referência expressa, nem tão-pouco qualquer juízo sobre a existência de uma troca ou permuta para efeitos de IMT, pelo que se conclui que a sentença recorrida padece de manifesta nulidade por falta de fundamentação de facto decorrente da falta de apreciação crítica da

prova junta aos autos, pelo que, com este fundamento, deve ser revogada;

7.ª Para além disso, em virtude do disposto no artigo 662.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT, caso o Tribunal ad quem considere que a decisão recorrida é omissa / deficiente em sede de probatório quanto à matéria de facto (provada ou não provada), deve ordenar a remessa dos autos ao Tribunal a quo para que, então, fixando novo probatório, emita nova decisão, devendo, por isso, para além da revogação da sentença recorrida ordenar-se a baixa dos autos à 1.ª instância para a ampliação da matéria de facto e para fixação de um novo probatório;

8.ª Não obstante, entende a Recorrente que a sentença proferida pelo Tribunal a quo e ora recorrida incorre ainda em erro de julgamento da matéria de facto e de direito na apreciação da legalidade da liquidação adicional de IMT emitida pela Administração tributária;

9.ª No que concerne, em primeiro lugar ao erro de julgamento da matéria de facto, a Recorrente entende que de toda a prova produzida resulta evidente a existência de uma operação de troca ou permuta de direitos de aquisição de bens imóveis!

10.ª Com efeito, em sede de IMT, afigura-se que – em obediência ao disposto nos n.os 1 e 2, do artigo 11.º, da LGT – os conceitos de transmissão, de título e de permuta utilizados pelo legislador tributário são bastante diferentes dos utilizados pelo legislador civil, contemplando aqueles primeiros conceitos bastante mais amplos e abrangentes, uma vez que devem ser interpretados à luz da substância económica das operações realizadas (cf. artigos 1.º e 2.º, n.º 5, alínea b), e 4.º, alínea c), do Código do IMT);

11.ª Assim, impunha-se que o Tribunal a quo tivesse apreciado a celebração do contrato de cessão da posição contratual e o contrato de promessa de compra e venda celebrados na mesma data de forma integrada, para que relevasse a substância económica daquela operação realizada como sendo uma única operação qualificável apenas como troca ou permuta de direitos de aquisição

sobre imóveis. De facto, a verdade é que após a celebração do contrato de promessa de compra e venda, em 12.11.2002, do imóvel registado na matriz urbana sob o artigo 7909.º, fração E, na freguesia de (...), M. e J. aperceberam-se que preferiam, ao invés, adquirir um imóvel no empreendimento “Quinta (...)”, registado sob o artigo 3109.º, na freguesia de (...), propriedade da Recorrente. No entanto, já tendo o direito de aquisição do primeiro imóvel não lhes era possível obter o direito de aquisição do segundo imóvel e manter ambos os direitos, pois onerariam demasiado a sua esfera jurídica. Neste contexto, realizaram a troca ou permuta de direitos de aquisição! Mediante o contrato de cessão de posição contratual M. e J. transmitiram à Recorrente o direito de aquisição do imóvel registado na matriz urbana sob o artigo 7909.º, fração E, na freguesia de (...), e mediante o contrato de promessa de compra e venda a Recorrente transmitiu a M. e J. o direito de aquisição do imóvel no empreendimento “Quinta (...)”, registado sob o artigo 3109.º, na freguesia de (...);

12.ª Em face do exposto, afigura-se claramente demonstrado que a substância económica da operação realizada pela Recorrente e por R. e J. configura uma troca ou permuta, não devendo por isso o contrato de cessão de posição contratual ser individualmente considerado;

13.ª É evidente, portanto, o erro de julgamento da matéria de facto em que incorreu a sentença recorrida, impondo-se a sua revogação e a anulação da liquidação adicional emitida pela Administração tributária;

14.ª Assim, deverá o Tribunal ad quem anular a sentença recorrida e ampliar a matéria de facto dada como provada, e, em conformidade com o exposto, ser proferida nova decisão que julgue a impugnação judicial deduzida pela Recorrente procedente;

15.ª Acresce que, em face do artigo 662.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT, admitindo-se que de acordo com o entendimento desse Ilustre Tribunal não constem do processo todos os elementos de prova que serviram de base à

decisão proferida e que permitam a esse Ilustre Tribunal a reapreciação da matéria de facto, sempre se impõe no caso sub judice que os autos baixem à 1.ª instância para a ampliação da matéria de facto;

16.ª No que concerne, ao erro de julgamento de direito, em primeiro lugar, refira-se a errada interpretação dos artigos 1.º, 2.º, n.º 5, alínea b), e 4.º, alínea c), do Código do IMT, uma vez que a norma de incidência objetiva que se impunha aplicar aos factos existente não foi aplicada;

17.ª Caso assim não se entenda, sempre se deverá invocar a inconstitucionalidade de tal interpretação por violação do princípio da igualdade, tal como previsto nos artigos 13.º e 2.º da CRP;

18.ª Com efeito, a única e correta qualificação da situação de facto em apreço é a da existência de uma troca ou permuta, à luz dos artigos 2.º, n.º 5, alínea b), e 4.º, alínea c), do Código do IMT. Existindo uma troca ou permuta, incorreu, também, o Tribunal a quo em erro de julgamento da matéria de direito por violação do disposto no artigo 4.º, alínea c), visto que o sujeito passivo do IMT seria “o permutante que receber os bens de maior valor” – neste caso M. e J.;

19.ª Por último, imputa-se ainda à conduta do Tribunal a quo a violação do princípio do inquisitório, previsto no artigo 99.º, n.º 1, da LGT. Sucede que, apesar da prova documental carreada nos autos, o Tribunal a quo não se pronunciou sobre o facto essencial da existência de uma permuta. No entanto, considerando que “o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer” (cf. referido artigo 99.º, n.º 1, da LGT), permanecendo com dúvidas sobre as questões essenciais a decidir, o Tribunal a quo poderia – rectius deveria – ter solicitado elementos adicionais para conhecer a verdade e produzir uma decisão que refletisse a verdade material da situação em apreço;

20.ª Assim, e em face de todo o exposto, resulta evidente a ilegalidade da sentença recorrida na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial.

Razão pela qual, deve julgar-se procedente o presente recurso, determinando-se a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por outra que a julgue integralmente procedente, com as demais consequências legais.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente revogação da sentença recorrida na parte ora objeto de recurso e, por conseguinte:

- i) a baixa dos autos a 1.<sup>a</sup> instância para ampliação da matéria de facto; ou
- ii) a substituição da sentença recorrida por outra decisão que julgue a impugnação judicial procedente na parte ora objeto de recurso, com as demais consequências legais.

Tendo em vista a anulação do ato em crise nos termos peticionados, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado improcedente.

Foram dispensados os vistos legais, nos termos do n.º 4 do artigo 657.º do Código de Processo Civil, com a concordância das Exmas. Desembargadoras Adjuntas, atenta a disponibilidade do processo na plataforma SITAF (Sistema de Informação dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

\*\*

Delimitação do Objeto do Recurso - Questões a Decidir.

As questões suscitadas pela Recorrente, delimitada pelas alegações de recurso e respetivas conclusões [vide artigos 635.º, n.º 4 e 639.º CPC, ex vi alínea e) do

artigo 2.º, e artigo 281.º do CPPT] são as de saber se a sentença recorrida padece de nulidade por falta de apreciação crítica da prova, de erro de julgamento da matéria de facto, de erro de julgamento de direito e ocorre violação do princípio do inquisitório.

\*\*

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal, deu por assente o seguinte:

## MATÉRIA DE FACTO

### FACTOS PROVADOS

Com pertinência para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A sociedade Impugnante, R., Lda., com o CAE 68100, tem por objecto social a compra, venda, permuta e troca de prédios rústicos ou urbanos e construção de imóveis - facto que resulta da Petição Inicial constante a fls. 3 e seguintes dos autos, processo físico e relatório de inspecção tributária a fls.10 e seguintes do Processo Administrativo apenso aos autos;
2. Em 12 de Novembro de 2002, M. e J. celebraram, com a Sociedade R., S. A., aqueles na qualidade de promitentes-compradores (PC) e esta de promitente-vendedora (PV), contrato de promessa de compra e venda, incidindo sobre “fracção autónoma com o número provisório N4, destinada a habitação, correspondente ao piso 2º, entrada 1 do Edifício Norte, (...), bem como os 4 (quatro) lugares de estacionamento n.º 17D (duplo) e 18D (duplo) e a arrecadação n.º N4 (...)” - cf. cópia certificada do contrato de promessa de compra e venda constante de fls. 70 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico;
3. O contrato-promessa de compra e venda identificado em 2., contém uma cláusula, ali designada como “CLÁUSULA SÉTIMA”, com a redacção: “1. A posição contratual e os direitos previstos no presente contrato podem ser cedidos ou transferidos pela “PC”, nos termos e condições que melhor entender, até 30 dias antes da data da escritura definitiva de compra e venda

devendo a “PC”, para todos os efeitos, comunicar por escrito à “PV” a sua intenção de ceder a posição contratual no presente contrato, bem como a identificação da entidade que lhe sucederá no mesmo, devendo esta declarar expressamente a obrigação de cumprir todas as cláusulas e condições que tiverem sido contratualmente acordadas, entre a “PV” e a “PC”; 2. A “PV” expressamente e nos termos da lei dá desde já o seu acordo à cessão da posição contratual, nas condições do número anterior” - cf. o mesmo contrato-promessa de compra e venda constante de fls. 70 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico, para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

4. Em 10 de Dezembro de 2004, os primeiros outorgantes M. e J., celebraram com a segunda outorgante, a sociedade R., - Empreendimentos Imobiliários, Lda., celebraram um “Contrato de Cessão de Posição Contratual”, assumindo aqueles a qualidade de “Cedente” e esta de “Cessionário” - cf. contrato de cessão de posição contratual, a fls. 78 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico;

5. São pressupostos do contrato identificado em 4.:

I. “O Primeiro Outorgante é titular da posição de promitente-comprador no contrato promessa de compra e venda, celebrado por escrito em 12 de Novembro de 2002, entre ele e a R., S. A., este na qualidade de promitente-vendedor, relativo à fracção autónoma do tipo T5 designada provisoriamente por N4, destinada a habitação (...), sito no empreendimento “PASSEIO ATLÂNTICO” em (...), em conformidade com o teor desse contrato de cessão de posição contratual;

II. Do preço prometido encontra-se em dívida a quantia de Euros 164 616.00 (...) a qual deverá ser paga no acto da outorga da escritura de compra e venda (...). Cf. contrato de cessão da posição contratual, a fls. 78 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico;

6. Deste contrato constam as clausulas: Primeira, com o teor: “O Primeiro

Outorgante cede ao Segundo, a posição contratual de que é titular no contrato promessa de compra e venda (...); (...) Terceira, com o teor: “nesta data o Segundo Outorgante ocupa a posição que o Primeiro Outorgante detinha no contrato-promessa de compra e venda (...), assumindo a titularidade de todos os direitos e obrigações, nomeadamente o dever de pagar à R., S. A. o preço da compra e venda ainda em dívida (...)”, e a cláusula quarta, que diz: “o Primeiro Outorgante obriga-se a comunicar de imediato e por escrito ao promitente vendedor: R., S.A., que procedeu à cessão de posição contratual do contrato de promessa referido, ao aqui Segundo Outorgante” - cf. Contrato de Cessão de Posição Contratual constante de fls. 78 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico, documento para cujo teor se remete e o qual se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

7. Em 10.12.2004, M. e J., assinaram carta de Cessão de posição contratual, pela qual comunicaram à R., S.A.: “(...) informamos que cedemos a M., abaixo declarante também a posição contratual que ocupávamos no contrato de promessa de compra, por contrato de cessão de posição contratual entre nós celebrado em 10.12.2004, passando este, a partir desta data a assumir a titularidade de todos os direitos e obrigações decorrentes do contrato de promessa de compra e venda referenciado” - cf. carta de cessão da posição contratual constante de fls. 80 dos autos, numeração referente ao processo físico;

8. Nesta mesma carta, a Sociedade R., Lda., representada pelo seu sócio-gerente M. que, nessa qualidade a assinou, declarou ainda: “(...) informamos que tomamos por cessão, a posição contratual que os Exmos. Srs. M. e J., detinham no contrato em epígrafe, passando a partir desta data a assumir a titularidade de todos os direitos e obrigações decorrentes” - cf. carta de cessão de posição contratual constante de fls. 80 dos autos, numeração referente ao processo físico, documento para cujo teor se remete e o qual se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

9. Ainda em 10.12.2008 a sociedade R., Lda., celebrou, com M. e J., um contrato de promessa de compra e venda pelo qual, mutuamente, prometem vender e comprar uma moradia a edificar em implantar no lote n.º01 da Urbanização identificada no seu art. 1º como “28 prédios urbanos, destinados a habitação unifamiliar, a implantar no loteamento urbano, aprovado pela Câmara Municipal (...), para o prédio sito na Avenida (...), com Alvará de Loteamento 2/03, registado na Câmara Municipal (...), (...)” – cf. contrato de promessa de compra e venda constante de fls. 81 e seguintes dos autos, numeração referente ao processo físico, documento para cujo teor se remete e o qual se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

10. Pela credencial OI201000173 foi iniciado procedimento interno, com âmbito de análise de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas para o exercício de 2004 – código de actividade 12121038, à sociedade Impugnante identificada em 1. – cf. informação de fls. 11 e seguintes do Processo Administrativo apenso aos autos;

11. Analisando o facto tributário, a informação elaborada pelos serviços de inspecção, refere: “a tomada de posição contratual foi acordada pelas Partes, pelo valor de 650 000, 00€, tendo sido assumida a entrega de 485 384, 00€, no momento do contrato de promessa de cedência de posição contratual, e os restantes 164 616, 00€ remetido para o momento da celebração da escritura. Ora, decorrente da análise à contabilidade da RM, verificou-se que o montante de 485 384, 00€, entrou em conta corrente, como adiantamentos de clientes, entre a R. e M., na medida em que, no dia da cedência da posição de promitente adquirente (10.12.2004), esta contratualiza um outro contrato promessa de compra e venda, na qual se compromete a comprar o imóvel construído e promovido pela R. (...) pelo valor de 950 000, 00€, sendo que o valor da cedência passou a constar como adiantamento de clientes. Em 07.11.2005 a firma cede a sua posição de promitente-comprador do imóvel a L. (...) pelo valor de 580 000, 00€” – cf. informação constante de fls. 11 e

seguintes do Processo Administrativo apenso aos autos;

12. Esta mesma informação, prossegue fundamentando a liquidação, de direito, o que faz nos seguintes termos: “O Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (CIMT), (...) de acordo com o preâmbulo que o introduz, vem enquadrar a ficção de determinadas operações, como transmissões sujeitas a imposto, por se tratar de operações que, directa ou indirectamente, implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito de incidência. Vem este código alargar a base de incidência de imposto a negócios jurídicos anteriores à formalização do contrato translativo de imóveis, que têm um resultado económico equivalente mas que passam ao largo de qualquer tipo de tributação. É neste enquadramento legal que foram introduzidas, no âmbito de incidência, as alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, como elemento inovador quando comparado com o CSISA. Nos termos do artigo 2º do CIMT, o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade e de figuras parcelares desse direito de bens imóveis sitos no território nacional. É neste enquadramento legal, que se impõe a análise do contrato originariamente outorgado entre a promitente alienante R., e a promitente adquirente M., lavrado na vigência do então Código da SISA. Esta ressalva mostra-se importante, porquanto, o referido código não previa, no âmbito de incidência da SISA, a tributação dos contratos de promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência da posição, ao contrário do que passou a acontecer aquando da entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (CIMT), pela introdução das alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT. Considerando que estamos perante uma cedência de posição contratual, ocorrida já na vigência do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas, sobre um contrato-promessa de compra e venda de imóvel, com cláusula de livre cedência de posição contratual, lavrado ainda sob a regulamentação do

CSISA, mostrou-se necessário recorrer a pareceres sancionatórios, para posicionar o facto tributário de cedência de posição contratual, na incidência de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas. Assim sendo, o parecer n.º 113/05 de 16.12.2005 emitido pelo Centro de Estudos Fiscais, e outro da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas, parecer n.º 615/2008 de 04.04.2008, vêm em face de situações similares, evocar questões de direito com vista a fundamentar o enquadramento, da operação de cedência de posição contratual, à luz da alínea b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, não obstante, o contrato de promessa de compra e venda do imóvel não ter sido tributado em SISA. Com as instruções emanadas por estes pareceres sancionatórios, importa então referir, que pela cedência de posição de promitente adquirente, em contrato promessa de compra e venda, com cláusula de livre cedência de posição contratual, estamos perante um facto tributável sujeito a tributação em Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT. Em termos de incidência subjectiva (art. 4º alínea e), o Sujeito Passivo de imposto, é quem toma a posição no contrato, sendo que o valor tributável a apurar terá por base o preço pago, de acordo com a regra do n.º 4 do art.12º do CIMT. Este imposto devido na data de celebração do contrato de cedência de posição contratual, configura um pagamento por conta, caso a escritura venha a ser outorgada pelo cessionário, de acordo com o n.º 3 do art. 22º do CIMT, ou passa a definitivo na situação de nova cedência de posição contratual, que no caso em concreto foi o que aconteceu. De acordo com o que foi apurado, o preço pago, deverá comportar o valor de €485 384. 00, reconhecido no momento da assinatura do contrato de cedência de posição contratual, compensado, pelo mesmo montante, com o assumir de uma obrigação contratual por parte de M. em relação à RM, por via da assinatura de um outro contrato promessa de compra e venda, relativamente ao imóvel urbano – artigo 3190 ((...) – Porto). Assim, e nos termos das regras definidas no CIMT, para apuramento do valor tributável da

operação, o preço pago, a considerar para efeitos da liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas devido, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT é 485 384, 00€” – cf. informação constante de fls.11 e seguintes do Processo Administrativo apenso aos autos, para a qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

13. Pelo ofício n.º 12999 de 10.08.2010, foi a Impugnante notificada para, junto do Serviço de Finanças de (...) – 1 solicitar as guias para, no prazo de 30 dias, proceder ao pagamento “da importância de 29 123, 04€, acrescido de 6 593. 78€ de juros compensatórios (...), referente à cedência da posição contratual, prevista na alínea b) do n.º 3 do art. 2º CIMT, da fracção E do artigo urbano 7909 da freguesia de (...)”, mais ali se diz que: “a presente liquidação tem por base os elementos constantes do Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária do Porto (...)” – cf. notificação constata de fls. 17 dos autos, numeração referente ao processo físico, para a qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais ;

14. Em 13.12.2010, pela via postal registada, foi remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a Petição Inicial que deu origem à instauração da presente Impugnação – cf. carimbo apostado no rosto da Petição Inicial a fls. 3 dos autos, numeração referente ao processo físico;

15. Por força da Impugnação instaurada, em 05.05.2011, pela Área de Justiça Tributária Pública – Divisão da Representação da Fazenda, foi elaborado parecer, do qual se destaca:

“(...) 8. Tendo em conta a alegada existência de erro na qualificação do facto tributário, e no que respeita à situação tributária da impugnante, será de referir o seguinte: De acordo com o n.º 1 do art. 2º do CIMT, o imposto incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito. O n.º 3 do mesmo artigo, estabelece ainda que “considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1, na outorga dos seguintes actos ou contratos:

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;

b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior.

9. tal como foi referido anteriormente, o contrato promessa de compra e venda outorgado entre a RAR (como promitente alienante) e M. (como promitente adquirente), prevê a cláusula de que o promitente adquirente poderia ceder a sua posição contratual a terceiro. Ora, tendo a Impugnante tomado de posição contratual da promitente adquirente do referido contrato, a situação preenche todos os pressupostos de incidência de imposto no âmbito da alínea b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, sendo a impugnante o Sujeito Passivo de imposto em conformidade com o referido na alínea e) do art. 4º do respectivo código;

10. Importa salientar que o facto do contrato promessa de compra e venda, com cláusula de livre cedência de posição contratual ter sido celebrado antes da entrada em vigor do DL 287.2003 de 12.11.2002 e por conseguinte sob a regulamentação do (...) CIMSISD, não ofende qualquer norma jurídica. (...)

11. Por conseguinte, não podem merecer acolhimento as alegações de erro na qualificação do facto tributário, pois estamos perante uma cessão de posição contratual (...) e não uma troca de posições contratuais relativas a bens de imóveis, como pretende fazer crer a impugnante.

12. Assim, e porque as cessões de posição contratual se encontram sujeitas a tributação nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 2º do CIMT, sendo o impugnante (primitivo promitente adquirente) o Sujeito Passivo de imposto em conformidade com o referido na alínea e) do art. 4º o respectivo Código, pelo que não poderia a Administração Tributária deixar de proceder à liquidação do imposto devido, que incide sobre a parte do preço paga, em conformidade com o estabelecido na regra 18 n.º 4 do art. 12º do Código.

Em face do exposto, sou de parecer que deve ser mantido o acto tributário

impugnado” – cf. parecer de fls. 33 e seguintes do Processo Administrativo apenso aos autos, documento para o qual se remete e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

16. Sobre este parecer recaiu despacho do Director de Finanças, Chefe de Divisão, por delegação de competências n.º 2237/2010, DR 214 de 04.11.2010, com o teor: “em concordância com o parecer infra, mantenho o acto tributário de liquidação impugnado” – cf. despacho de fls. 33 do Processo Administrativo apenso aos autos.

Factos não Provados:

Nada de mais se provou com relevância para a decisão a proferir.

Motivação:

A convicção do tribunal baseou-se na análise dos documentos constantes dos autos, conforme se deixou indicado ao longo dos factos provados, por deles resultarem com toda a clareza bem como pelo facto do seu conteúdo não ter sido posto em causa pelas Partes.

Nenhum outro facto revestido de relevância resultou demonstrado.

\*\*

Apreciação jurídica do recurso.

Em primeiro lugar, alega a Recorrente que ocorre nulidade por falta de apreciação crítica da prova.

Para o efeito menciona que invocou a substância económica da operação em apreço e para o carácter acessório do contrato de cessão da posição contratual e do contrato promessa de compra e venda, ambos celebrados em 10/12/2004, estando em causa uma troca ou permuta, sendo que não foi efetuada nenhuma referência sobre a troca ou permuta para efeitos de IMT, pelo que a sentença

padece de nulidade, por falta de apreciação crítica da prova, pelo que deve ser revogada.

A nulidade de sentença, conforme referido no Acórdão deste Tribunal Central Administrativo Norte de 25/03/2021, proferido no processo n.º 01783/09.8BEPRT ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), implica a ausência de falta de fundamentação, a falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito, assim como a falta do exame crítico das provas. Transcreve-se a parte pertinente desse Acórdão:

De acordo com o disposto no artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa, as decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei.

O dever de as decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo serem fundamentadas está também consagrado no artigo 154.º, n.º 1, do CPC.

Por outro lado, nos artigos 125.º do CPPT e 615.º, n.º 1, alínea b) do CPC, está prevista a nulidade da sentença quando não sejam especificados os fundamentos de facto e de direito da decisão.

A nulidade - por falta de especificação dos fundamentos de facto - abrange tanto a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, como a falta do exame crítico das provas previsto no artigo 607.º, n.º 3 do CPC - a propósito, cf. **Jorge Lopes de Sousa**, in Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, Vol. II, p. 358, conforme referido pela Recorrente nas conclusões 4 e 5 das alegações de recurso.

Com efeito, decorre do disposto nos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis com as devidas adaptações, por força do artigo 2.º, alínea e) do CPTT, que o juiz tem o dever de declarar quais os factos que o tribunal julga provados e não provados, fundamentando a decisão sobre a matéria de facto, devendo especificar os fundamentos que foram decisivos para a sua convicção,

analisando criticamente as provas.

Exige-se assim, por um lado, a análise crítica dos meios de prova produzidos e, por outro, a especificação dos fundamentos que foram decisivos para a convicção do juiz, expressa na resposta positiva ou negativa dada à matéria de facto controvertida. O exame crítico da prova deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu no sentido decidido e não noutra. Ou seja, a fundamentação de facto não se deve limitar à mera indicação dos meios de prova em que assentou o juízo probatório sobre cada facto, devendo revelar o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo juiz ao decidir como decidiu sobre os pontos da matéria de facto – cf. **Jorge Lopes de Sousa**, obra citada, p. 321.

O julgador não se deve limitar, pois, a uma simples e genérica indicação dos meios de prova produzidos, impondo-se-lhe que analise criticamente essa prova produzida.

Todavia, a falta de fundamentação suscetível de integrar a nulidade prevista no artigo 125.º do CPPT e na alínea b) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC é apenas a que se reporta à falta absoluta de fundamentos (quer referente aos factos quer ao direito), que não uma fundamentação escassa, deficiente [cf. Antunes Varela e outros, Manual de Processo Civil, p. 687, Fernando Amâncio Ferreira, Manual de Recursos em Processo Civil, p. 55].

Ora, na parte da matéria de facto, efetivamente a Sentença nada refere sobre a invocada permuta ou troca, apenas o fazendo já na parte da análise de direito, quando a fls. 16 refere o seguinte:

«Da leitura desta decisão, bem se compreende que, verificando-se, necessariamente, que o facto verificado, cessão da posição contratual num contrato promessa de compra e venda, bem andou a Administração Tributária, na emissão da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas oportunamente notificada à sociedade Impugnante.

Pelo que, se compreende ainda que a Impugnante, vise obter diferente qualificação jurídica para o acto praticado, visando que este não consubstancie um facto passível de tributação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas.

Contudo, por um lado resulta, de forma clara e sem margem para dúvida, que o que as Partes celebraram foi um contrato de cessão da posição contratual, passando a Impugnante a assumir a qualidade de promitente compradora.

Por outro lado, com a celebração do contrato promessa de compra e venda não se verifica qualquer acto translativo de propriedade, apenas se assume, uma obrigação de contratar a que corresponde o direito a esse mesmo contrato, o contrato prometido; bem como às condições ali fixadas, designadamente de preço.

Assim, não se vislumbra, em que medida a Impugnante visa qualificar este contrato como troca, ou permuta, uma vez que a cessionária não tinha nada que pudesse trocar, mas apenas uma expectativa de vir a adquirir, em determinadas condições, um imóvel específico; limitou-se, por efeito do contrato celebrado com a Impugnante, a ceder-lhe a sua posição no contrato prometido.

Por todo o exposto, considerando a análise de todos os contratos celebrados, somos obrigados a concluir que a Impugnante celebrou, quis celebrar e sabia que estava a celebrar um contrato de cessão de posição contratual, pelo que bem andou a Administração Tributária ao emitir a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas impugnada, que não enferma de qualquer vício devendo, por isso manter-se na íntegra, na Ordem Jurídica.».

Lendo-se esta passagem da Sentença, deteta-se que a mesma se pronunciou sobre a alegada permuta, que, no entender da Recorrente, teria sido efetuada com os contratos que invoca.

Assim, a Sentença refere que a Impugnante visa obter diferente qualificação jurídica para o ato praticado, mas que foi celebrado um contrato promessa de

compra e venda, não se verificando qualquer ato translativo de propriedade, pelo que apenas assume uma obrigação de celebrar o contrato prometido, nas condições ali fixadas. Mais refere, que não se vislumbra como possa este contrato ser qualificado como de permuta, uma vez que nada tinha que pudesse trocar, mas apenas uma expectativa de vir a adquirir um imóvel.

Conforme acabado de referir, a Sentença efetuou uma apreciação crítica da prova (ainda que na parte de direito), quando refere não estar em causa nenhum ato translativo, mas somente contrato promessa que não transmite propriedade, por isso conclui não poder haver permuta. Significa isto, que não se pode considerar que ocorra uma falta absoluta de fundamentação ou de apreciação crítica da prova.

Em face do exposto, entende-se que não ocorre a invocada nulidade.

\*

Seguidamente alega a Recorrente que a Sentença enferma de erro de julgamento da matéria de facto, por entender que de toda a prova produzida resulta evidente a existência de uma operação de troca ou permuta de direitos de aquisição de imóveis (conclusões 8.ª a 15.ª).

Para este efeito alega que, em sede de IMT os conceitos de transmissão, de título e de permuta utilizados pelo legislador tributário são bastante diferentes dos utilizados pelo legislador civil, que devem ser interpretados à luz da substância económica, nos termos dos artigos 1.º e 2.º, n.º 5, alínea b), e 4.º, alínea c), do Código do IMT. Mais refere que se impunha que o Tribunal tivesse apreciado a celebração do contrato de cessão da posição contratual e o contrato de promessa de compra e venda celebrados na mesma data de forma integrada, para que relevasse a substância económica daquela operação realizada como sendo uma única operação qualificável apenas como troca ou permuta de direitos de aquisição sobre imóveis.

Se bem se depreende a intenção da Recorrente pretende através da análise de ambos os contratos e do respetivo enquadramento no regime do Código do IMI,

o Tribunal desse como facto provado a realização de uma permuta.

Salvo melhor entendimento, o que a Recorrente pretende, não pode nunca ser matéria de facto dada como provada ou não provada.

Isto porque, para se chegar à conclusão que teria existido uma permuta, é necessário primeiro efetuar uma análise jurídica dos contratos, com a consequente integração legal. Ora, quando seja necessário efetuar uma análise jurídica de contratos e efetuar o respetivo enquadramento legal, não se está diante de matéria de facto, uma vez que esta deve decorrer diretamente dos acontecimentos que ocorreram em cada caso concreto, que estejam revelados em documentos ou noutras provas. Aliás, a permuta é um conceito jurídico e não um facto. Conceito jurídico que nem sequer está caído no uso comum. E tal conceito jurídico é até diferente no direito civil e no direito tributário, tal como assinala a Recorrente, pelo que não se pode dar como assente um conceito jurídico.

Veja-se sobre o assunto, o que escrevem Abrantes Geraldês, Paulo Pimenta e Pires de Sousa, no Código de Processo Civil anotado, vol. I, de, 2.ª ed., ano 2020, Almedina, que em anotação ao artigo 5.º, escrevem a págs. 25 e 26 o seguinte:

«5. O preceituado no n.º 3, associado à eliminação do que se previa no n.º 4 do art. 646.º do CPC de 1961 (que considerava como “não escritas as respostas do tribunal coletivo sobre questões de direito”), implica que deva ser moderada a ideia tradicionalmente arreigada, posto que formalmente excessiva, de se estabelecer uma rígida delimitação entre o que constitui matéria de facto e matéria de direito (...).

6. Assim, se em muitos casos é possível tomar uma afirmação como feita claramente no campo da matéria de direito (v.g. má fé, abuso de direito, diligência do bom pai de família, imprevidência, inconsideração) ou no campo da matéria de facto (v.g. terreno, edifício, árvore, carta postal), não raras vezes se suscitam dúvidas quanto ao estabelecimento da linha de demarcação entre

os dois campos, em virtude do uso de expressões que têm simultaneamente um sentido técnico-jurídico, do qual o legislador retira determinados efeitos, e um significado vulgar e corrente facilmente captado pelas pessoas comuns (v.g. arrendamento, renda, inquilino, hóspede, proprietário, possuidor, preço, lucro, empréstimo, consentimento, etc.). Neste contexto, sem dogmatismos que já nem sequer encontravam apoio no referido n.º 4 do art. 646.º do CPC de 1961 (que não transitou para o atual CPC), e tendo em consideração o modo como, em simultâneo, na sentença final serão abordadas as questões de facto e as questões de direito, podemos antecipar que a inclusão daquelas expressões numa ou noutra das categorias dependerá fundamentalmente do objeto da ação. Se este, no todo ou em parte, estiver precisamente dependente do significado real daquelas expressões, tem de considerar-se que estamos perante matéria de direito, pois o significado a atribuir-lhe será determinante para o desfecho da causa. Se, pelo contrário, o objeto da ação não estiver diretamente associado ao significado a conferir a certas afirmações das partes, as expressões assim utilizadas (arrendamento, renda, hóspede e outras de cariz semelhante) poderão ser tomadas como matéria de facto, passíveis de apuramento por via da prova e de pronúncia em sede de julgamento, sempre encaradas com o significado vulgar ou corrente, não já com o sentido técnico-jurídico que possa acolher-se nos textos legais (...)».

Conforme referem os insignes autores, quando esteja em causa para o desfecho da ação, o significado real do conceito jurídico, está-se perante matéria de direito. Ora, tendo em conta que foram celebrados dois contratos que não foram designados como de permuta; que a própria Recorrente alega que a permuta se retira da interpretação dos contratos e da respetiva integração jurídica dos negócios efetuados, temos de concluir que não se está diante matéria de facto, mas antes matéria de direito.

Portanto, o que a Recorrente, no fundo, pretende, é que os contratos em apreço, sejam interpretados pelo Tribunal, no sentido de não possuírem as suas

consequências jurídicas próprias, mas as correspondentes a um outro tipo de contrato; no caso o contrato de permuta, com base na integração jurídica das regras do Código do IMT relativas à permuta.

Ora, a conclusão tirada da interpretação jurídica de contratos, não é matéria de facto que deva ser dada por assente ou como não provada. É antes matéria carecedora de integração jurídica prévia ao momento em que se possa considerar ter ocorrido esta ou aquela situação contratual. Portanto, é assunto que carece de uma prévia interpretação e integração jurídica.

Ainda que a Recorrente entendendo que a Sentença deveria ter dado mais matéria de facto como assente, como a transcrição do demais clausulado dos contratos, tal não configura erro na matéria de facto, pois que a pretensão acaba sempre por ser a mesma, que é a de retirar de um contrato a consequência jurídica de outro contrato. Ora, tal não resulta do clausulado típico do contrato de cessão da posição contratual, nem do contrato promessa de compra e venda. Nem resulta do clausulado dos contratos em apreço, na medida em que, em momento algum, a Recorrente indica qual seja a cláusula de qualquer um desses contratos, que refira estar-se diante de uma permuta, ou quais sejam as cláusulas que permitem que assim se conclua, ainda que não mencionem expressamente a pretensão de permuta.

Em face do exposto, não se pode considerar que a Sentença incorra em erro de julgamento da matéria de facto.

\*

Alega, ainda, a Recorrente que existiu erro de julgamento de direito (conclusões 16.<sup>a</sup> a 18.<sup>a</sup>).

Para o efeito refere que o Tribunal interpretou incorretamente o disposto nos artigos 1.<sup>o</sup>, 2.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 5, alínea b), e 4.<sup>o</sup>, alínea c), do Código do IMT, uma vez que a norma de incidência objetiva que se impunha aplicar aos factos existente não foi aplicada, pois considera que existiu uma permuta.

Expõe, ainda, que estando demonstrada a existência de uma permuta, o

Tribunal não podia determinar que a Recorrente pretendia celebrar e sabia que estava a celebrar um contrato de cessão da posição contratual.

Mais refere que, caso assim não se entenda, tal interpretação viola o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição.

Para melhor apreciar a questão em apreço, entende-se como curial transcrever os invocados preceitos do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, mais usualmente designado como Código do Imposto Municipal de Transmissões (CIMT).

Artigo 1.º (Incidência geral)

1 - O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem.

2 - Para efeitos do IMT, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Artigo 2.º (Incidência objetiva e territorial)

1 - O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

2 - Para efeitos do n.º 1, integram, ainda, o conceito de transmissão de bens imóveis:

a) As promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, excepto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer das situações previstas no n.º 3;

(...)

3 - Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos:

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;

b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior;

(...)

5 - Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT, designadamente:

(...)

b) As permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior;

#### Artigo 4.º (Incidência subjetiva)

O IMT é devido pelas pessoas, singulares ou coletivas, para quem se transmitam os bens imóveis, sem prejuízo das seguintes regras: (redação inicial, por não ser aplicável a alteração operada pelo artigo 167.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30/03)

(...)

c) Nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;

d) Nos contratos de promessa de troca ou permuta com tradição de bens apenas para um dos permutantes, o imposto será desde logo devido pelo adquirente dos bens, como se de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que resultar do contrato definitivo, procedendo-se, em caso de reversão, à anulação do imposto liquidado ao permutante adquirente;

## Artigo 5.º (Nascimento da obrigação tributária)

1 - A incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária.

2 - A obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão.

3 - Nos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão, relativamente a estes, ocorre logo que os mesmos se tornem presentes, a não ser que, por força das disposições do presente Código, se tenha de considerar verificada em data anterior.

Conforme é sabido não foi celebrado nenhum contrato de permuta, ou seja, um só contrato em que as partes tenham trocado de bens imóveis.

A permuta consiste na troca de dois bens, sem que sejam deixadas dúvidas sobre esse tipo de contrato ou de que foi essa a intenção das partes por assim a expressarem. No caso dos autos, verificou-se a celebração de dois contratos de diferente tipo, que nada tem a ver com um contrato típico de permuta.

Assim, pretender fazer crer que com estes dois contratos, afinal se pretendia celebrar apenas um (o de permuta), não é algo que resulte do clausulado dos contratos, nem que decorra diretamente da lei.

No entanto, sempre se admite que se possa analisar a situação em face do que estabelece a alínea c) do artigo 4.º do CIMT, segundo o qual o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, ainda que seja um bem imóvel futuro.

Ou seja, admitindo a circunstância de terem sido celebrados na mesma data, dois distintos contratos, como sejam o contrato de cessão da posição contratual referente a um contrato promessa de compra de um bem imóvel e o contrato promessa de compra e venda de outro imóvel, sempre se pode analisar o alegado, de modo se aferir se afinal teria ocorrido uma permuta entre esses

imóveis. Isto porque o CIMT permite a permuta de bem presente, com bem futuro, nos termos da alínea c) do artigo 4.º desse diploma.

Para melhor apreensão do conceito de bem futuro, socorremo-nos da anotação ao Código do IMT efetuada por António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, na obra *Tributação do Património*, 2.ª ed., Almedina, 2018, os quais na pág. 460, em anotação ao artigo 4.º do CIMT, referem:

«particular relevância assume, neste contexto, o conceito de troca ou permuta, como sendo o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros.

(...)

Por outro lado, afigura-se-nos evidente que o legislador pretende referir-se, na definição de tal conceito, aos bens futuros que, como resulta do art. 14.º/3 adquiriram a natureza de prédio, pelo facto de disporem já do respetivo projeto de construção aprovado pelo município, ou seja, aos bens imóveis que temos vindo a designar por bens relativamente futuros.

Questão diversa se verificará relativamente aos bens futuros que, pelo facto de não possuírem projeto aprovado e, nessa medida, não lhes poder ser atribuída, ainda, a natureza de prédio ou pelo facto de não integrarem o direito de propriedade do promitente [art. 36.º/10, b)], ou seja, os que designamos por bens absolutamente futuros, por falta de enquadramento no conceito de permuta, logo, não se pode concretizar, relativamente a eles, a permuta, tal qual é entendida pelo Código, devendo, isso sim, caírem na alçada da alínea seguinte.

d) Nos CONTRATOS-DE-PROMESSA DE PERMUTA OU TROCA, designadamente quando tenham por objeto “bens absolutamente futuros”. Neste caso se houver tradição do bem presente para o permutante que o haverá de receber, o imposto será devido, desde logo, por este, como de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que vier a resultar do contrato definitivo.

(...)

Por outro lado, caso se tratasse de contrato de permuta, sempre o sujeito passivo estaria obrigado a entregar o projeto de construção aprovado – cópia da planta de arquitetura devidamente autenticada – conjuntamente com a declaração modelo 1 do IMT, como, aliás, resulta do disposto no art. 20.º/2, tendo em vista a avaliação do bem futuro para efeitos de concretização da liquidação do imposto que fosse devido pelo contrato de permuta.».

No mesmo sentido veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/03/2014, proferido no processo n.º 0594/13 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), que apreciou uma situação de permuta, ainda que para efeitos de IRS, valem os ensinamentos gerais em relação ao regime tributário da permuta. É a seguinte a passagem do aresto em apreço:

«3.2. No caso trata-se de um contrato de permuta.

Este contrato de permuta é hoje um contrato atípico, inominado, já que não tem regulamentação específica na lei civil, devendo a sua regulação de referência buscar-se no contrato de compra e venda, por força do disposto no art. 939.º do CCivil.

Mas, além disso, trata-se de permuta por bens futuros.

E na definição legal, tanto será permuta a troca imediata da propriedade e da posse material de bens imóveis entre ambas as partes e nos dois sentidos, como a situação em que a prestação de uma das partes envolve um bem futuro, ou seja, um bem que ainda está em construção ou que o permutante ainda vai adquirir a terceiro.

Na verdade no art. 211.º do CCivil definem-se as coisas futuras como sendo «... as que não estão em poder do disponente, ou a que este não tem direito, ao tempo da declaração negocial». Ora, sabido que os bens futuros podem ser **absolutamente futuros (os que não existem na ordem jurídica, que estão em projecto ou em fase de construção, mas ainda não são bens**

**com identidade própria) ou relativamente futuros** (os que já existem e são reais mas não estão ainda no património do disponente) importa distinguir entre o momento da celebração do contrato e o momento em que nas leis tributárias (CIRS, CIRC, CIMT, CIMI, entre outras) se considera consumada essa mesma permuta.

Até porque no contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão do direito de propriedade das coisas permutadas tem como causa o próprio contrato mas, nada sendo estipulado pelas partes, os efeitos ocorrem em momento diferente: quanto aos bens presentes, no momento da celebração do contrato e quanto aos bens futuros, no momento em que se tornam presentes (n.ºs. 1 e 2 do art. 408.º do CCivil).

Como salienta Fernandes Pires (embora reportando não ao IRS, mas apenas ao IMT) «Em condições normais as permutas ocorrem de forma instantânea, produzindo-se as transmissões em simultâneo com a celebração do contrato. Essa consumação ocorrerá por mero efeito da celebração do contrato, seguindo-se a regra geral, constante do n.º 1 do artigo 408.º do Código Civil, segundo a qual os efeitos reais dos contratos se produzem imediatamente, com a sua celebração.

Mas é o próprio artigo 408.º do Código Civil que no seu n.º 2 abre a exceção para a transferência da propriedade dos bens futuros, estabelecendo que a transmissão da propriedade só se produz quando os bens se tornarem presentes no património do transmitente.

Aplicando esta regra da Lei civil às permutas de bens presentes por bens futuros, teríamos que ter em conta que a transmissão da propriedade destes últimos só ocorre quando eles se tornarem presentes no património do permutante que no contrato fica com a obrigação de os entregar. (...)

Em respeito a este princípio o Código do IMT estabelece que a consumação da permuta de bens presentes por bens futuros não ocorre necessariamente, de forma imediata, na data da celebração do contrato. (...)

Daqui resulta que nestes casos a permuta não se consuma num só momento mas em dois momentos distintos, sendo um facto tributário composto por outros dois que se produzem em momentos diferentes no tempo. Assim, quando é celebrado o contrato e se transmite a propriedade de um dos bens, ocorre uma transmissão e quando se transfere a propriedade do bem futuro, ocorre a segunda transmissão. Com esta segunda transmissão consuma-se em simultâneo e de forma automática a permuta.» (José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2010, pp. 334/349.) Aliás, para efeitos de incidência de IMT, na parte final do nº 3 do art. 5º do CIMT também se ressalvam os casos em que a transmissão dos bens futuros venha a ocorrer em data anterior àquela em que eles se tornam presentes, ou seja, os casos em que a transmissão para efeitos do IMT ocorre antes de se verificar a sua transmissão nos termos do Código Civil [por exemplo os imóveis urbanos ainda não construídos, mas já com projecto de construção aprovado, os quais, por força da excepção constante do nº 3 do art. 14º do CIMT, são considerados, para efeitos de permuta e desse imposto, como bens presentes (Também João Ricardo Catarino, Aspectos Relevantes do Novo Regime de Avaliação da Propriedade Urbana para Fins Fiscais, in Fisco nº 119-121, p. 95, considera que «em bom rigor, não é materialmente possível a posse ou tradição de bens futuros sobre os quais se concebem meros direitos de crédito, os quais, quando integrados no objecto de uma relação jurídica configuram como um direito à prestação de um bem futuro».)]».

Conforme o enquadramento acima referido relativo a bens futuros e bens absolutamente futuros e segundo o alegado, teremos de concluir que a Recorrente estaria a permutar um imóvel por um contrato promessa referente a um bem absolutamente futuro.

Conforme dado por assente no ponto 9. da matéria de facto, a Recorrente celebrou com M. e J. um contrato promessa de compra e venda de uma moradia

unifamiliar a implantar no lote n.º 01, na Urbanização com «28 prédios urbanos, destinados a habitação unifamiliar, a implantar no loteamento urbano, aprovado pela Câmara Municipal (...), para o prédio sito na Avenida (...), com Alvará de Loteamento 2/03, registado na Câmara Municipal (...), (...)».

Ora, o objeto do contrato promessa é uma moradia unifamiliar ainda a implantar no loteamento urbano, no caso no Lote n.º 01.

Significa isto, que os contratantes estão a estabelecer a entrega de um bem absolutamente futuro, pois a moradia unifamiliar ainda vai ser construída, pelo que ainda não tem existência física, nem jurídica. O bem existente à data do contrato é o Lote n.º 01, mas este não detém autonomia jurídica para efeitos daquele contrato promessa, uma vez que as partes expressamente referem que pretendem comprar e vender uma moradia unifamiliar e não um Lote de terreno.

Desta forma, admitindo o artigo 4.º, alínea c) apenas a permuta de bens futuros e não de bens absolutamente futuros (como é o caso em apreço nos autos), não é possível qualificar como permuta a celebração do contrato promessa de compra e venda da moradia a construir e a outorga do contrato de cessão da posição contratual em que a Recorrente recebeu a cessão da posição contratual de um contrato promessa de compra e venda de outro imóvel.

Diga-se, ainda, que em ambos os contratos estão apenas assegurados direitos obrigacionais e não ainda direitos de propriedade sobre os bens imóveis em apreço em cada um desses contratos.

Ainda em relação a este assunto, alega a Recorrente que que não é sujeito passivo de imposto e caso não se entenda ter ocorrido uma permuta, tal interpretação viola o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição.

Em face do que acima ficou exposto, verifica-se não se ter concedido que tivesse ocorrido uma permuta, pelo que não se vislumbra onde esteja a violação do invocado princípio constitucional. A partir do momento em que impecede a

alegação de se tratar de uma permuta, não se entende como possa ocorrer a violação de tal princípio.

Face ao exposto, conclui-se que a Sentença não incorreu em erro de direito.

\*

Por fim, invoca a Recorrente, que ocorre violação do princípio do inquisitório, determinante da nulidade da Sentença.

A este respeito, a Recorrente, depois de nas suas alegações dissertar a doutrina, refere o seguinte: Deste modo, estando na disponibilidade do Tribunal recorrido a requisição de documentos adicionais, caso entendesse que o alegado pela Recorrente e os documentos juntos aos autos não eram suficientes para prova dos factos alegados - o que não se concede, mas por mera cautela de patrocínio se equaciona - então só lhe será lícito concluir pela falta de prova de um determinado facto se da aludida requisição de documentos adicionais não decorrer a prova desse facto. Já não lhe será possível, pois, concluir a priori pela falta de prova de um determinado facto sem desencadear, primeiro, a devida investigação. Assim, impunha-se-lhe requisitar documentos que julgasse oportunos, sob pena de violação do princípio do inquisitório e da verdade material.

Ora, o que a Recorrente nunca diz é quais seriam os documentos necessários para uma melhor apreciação da causa, nem que facto provariam esses documentos, uma vez que, conforme acima referido, não se pode considerar que a permuta seja um facto propriamente dito. Limita-se a referir genericamente, que o Tribunal podia requisitar documentos, sem dizer quais afinal seriam pertinentes para a descoberta da verdade material.

Ora, conforme acima já ficou referido, o cerne da questão aqui em apreço, é o da interpretação de dois contratos, com o respetivo enquadramento legal, no sentido de saber se afinal os mesmos consubstanciam ou não uma permuta de imóveis. Portanto, não se vislumbra que outros documentos teriam de ser ainda requisitados, para interpretar os contratos que a própria Impugnante juntou aos

autos; nem a Recorrente alguma vez logra mencionar algum hipotético e relevante documento.

Conforme é sabido, o princípio do inquisitório, não dispensa a alegação de factos que determinem a busca de prova para o efeito.

A partir do momento que a própria Recorrente diz que é pela interpretação dos contratos que junta, bem como através da consequente integração jurídica, que resulta ter havido permuta, não se vislumbra que outras diligências ou documentos tivesse o Tribunal ainda de se socorrer.

Face ao exposto, não se concede que tivesse havido violação do princípio do inquisitório.

\*\*

Nos termos do n.º 7 do artigo 663.º do Código de Processo Civil, elabora-se o seguinte sumário:

Para efeitos do disposto na alínea c) do artigo 4.º do Código do de IMT a permuta de bens imóveis futuros apenas é admitida em relação a bens relativamente futuros e não a bens absolutamente futuros.

\*

\*

### Decisão

Termos em que, acordam em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

\*

\*

Custas a cargo da Recorrente.

\*

\*

Porto, 11 de novembro de 2021.

Paulo Moura

Irene Isabel das Neves

Ana Paula Santos

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>