



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **CONTRATO-PROMESSA COMO FACTO GERADOR DE IMT**

Fundamentos, Regimes e Desafios Constitucionais

Joana Batista da Costa

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **CONTRATO-PROMESSA COMO FACTO GERADOR DE IMT**

Fundamentos, Regimes e Desafios Constitucionais

Joana Batista da Costa

Orientador: Marta Vicente

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

*Aos meus pais, José Carlos Costa e Maria José.*

*Ao meu avô, José Maria Dias da Costa.*

*“Apesar das ruínas e da morte,  
Onde sempre acabou cada ilusão,  
A força dos meus sonhos é tão forte,  
Que de tudo renasce a exaltação  
E nunca as minhas mãos ficam vazias.”*  
*Sophia de Mello Breyner Andresen (1990)*

## **Agradecimentos**

A conclusão desta dissertação representa não apenas o encerramento de um ciclo acadêmico, mas também o culminar de um percurso marcado por desafios e aprendizagens.

Aos meus pais, pelo amor, valores transmitidos e apoio incondicional. São o meu maior exemplo de resiliência, integridade e dedicação.

Ao meu namorado, pela paciência, motivação e carinho em cada momento de dúvida ou cansaço. Obrigada por estares sempre ao meu lado, tornando os dias mais leves.

À minha família, pelo apoio constante e pelas palavras de incentivo.

Aos meus amigos, pela amizade sincera e por todos os momentos partilhados ao longo deste nosso percurso académico. Sem vocês, não seria possível.

À minha orientadora, Professora Doutora Marta Vicente, pela disponibilidade, orientação e contributos valiosos ao longo da elaboração da presente dissertação.

Um agradecimento muito especial à Professora Mónica Duque pelo rigor, dedicação e inspiração no ensino, que marcaram o meu percurso académico.

A todos, um bem-haja.

## Resumo

A presente dissertação de Mestrado versa sobre a análise do regime de IMT, aplicável aos contratos promessa, enquanto factos geradores de imposto.

Concretamente, o objetivo deste trabalho consiste em averiguar as diferenças entre os diferentes regimes de IMT aplicáveis ao contrato-promessa, analisando o impacto dos mesmos, nomeadamente quanto à carga fiscal que originam.

Abordando a doutrina, jurisprudência e despachos emitidos pela Autoridade Tributária, propomo-nos a analisar criticamente as problemáticas relacionadas com a tributação destes negócios, bem como, os motivos pelos quais o legislador os elegeu como factos geradores de imposto.

Releva ainda, olhar para as normas vigentes no CIMT aplicáveis ao contrato-promessa, à luz dos princípios constitucionais da igualdade e da coerência do sistema tributário, indagando a sua compatibilidade com os mesmos.

Palavras-chave: IMT; Imposto Municipal de Sisa; Contrato-promessa; Cláusula de cedência de posição contratual; Contrato de compra e venda; Isenção de IMT; VPT; Cessão de posição contratual; Ajuste de revenda; Princípio da Igualdade; Princípio da capacidade contributiva; Princípio da Coerência de Sistema.

## **Abstract**

This Master's dissertation deals with the analysis of the IMT regime applicable to promissory contracts as taxable events.

Specifically, the aim of this work is to ascertain the differences between the different IMT regimes applicable to promissory contracts, analyzing their impact, particularly in terms of the tax burden they give rise to.

Using doctrine, case law and orders issued by the Tax Authority, we set out to critically analyze the issues related to the taxation of these transactions, as well as the reasons why the legislator chose them as taxable events.

We also propose to look at the rules in force in the CIMT, applicable to promissory contracts, in the light of the constitutional principles of equality and the coherence of the tax system, questioning whether they are compatible with them.

Keywords: IMT; Property Transfer Tax; Promissory contract; Assignment of contractual position clause; Purchase and sale contract; IMT exemption; VPT; Assignment of contractual position; Resale adjustment; Principle of Equality; Principle of ability to pay; Principle of System Coherence.



## Índice

<b>I. Introdução</b> .....	12
<b>II. Enquadramento</b> .....	17
<b>III. Construção de Cenários e Análise comparativa</b> .....	25
1. Cenário 1 - Contrato-promessa acompanhado da tradição do imóvel .....	25
2. Cenário 2 – Contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual.....	30
3. Cenário 3 – Contrato-promessa e ulterior ajuste de revenda / Cessão de posição contratual em contrato-promessa sem clausula de livre cedência .....	34
4. Quadro-Resumo.....	39
<b>IV. Análise à luz dos Princípios Constitucionais</b> .....	40
1. Princípio da Capacidade Contributiva.....	41
2. Princípio da Coerência do Sistema Fiscal.....	47
<b>V. Conclusão</b> .....	51
<b>I. Bibliografia</b> .....	52
<b>II. Lista de Jurisprudência</b> .....	54
<b>III. Outra Jurisprudência</b> .....	57
<b>IV. Outras Fontes</b> .....	62

## **Lista de siglas e abreviaturas**

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Als. – Alíneas

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

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

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto Lei

FD – Ficha Doutrinária

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

n.º – Número

p. – Página

pp. – Páginas

Proc. – Processo

Rel. – Relator

ss – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

## I. Introdução

O tema escolhido para a presente dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, consiste na incidência de IMT nos contratos-promessa<sup>1</sup>.

De modo a abordar a temática, é relevante analisar a génese do próprio imposto. O IMT, visa tributar primordialmente a transferência, do direito real de propriedade sobre um imóvel. Assim, este imposto visa tributar o património em termos dinâmicos, no sentido em que a sua incidência é determinada pela alteração da titularidade do imóvel, em obediência ao princípio constitucional, previsto no artigo 104º, no seu número 3 da CRP, que dita que “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”

A tributação do património, seja de uma perspectiva estática, seja de uma perspectiva dinâmica é considerada confiscatória<sup>2</sup>.

Assim, à luz dos princípios constitucionais, designadamente o princípio da capacidade contributiva e o princípio da coerência do sistema, afiguram-se alguns problemas relativamente ao IMT. Os quais, nos propomos a analisar na presente dissertação, com foco na incidência de IMT nos contratos-promessa.

Segundo SÉRGIO VASQUES<sup>3</sup>, “O princípio da capacidade contributiva diz-nos que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte (...)”. Com efeito, pensamos ser relevante questionar se numa transmissão onerosa de imóveis, o primórdio facto gerador de IMT, se cumpre este princípio.

Aquando da aquisição da propriedade do imóvel pelo sujeito passivo, ocorre uma transferência, na qual o valor monetário é entregue em troca da propriedade do bem imóvel. O imóvel adquirido corresponderá, assim, ao montante investido pelo sujeito passivo, não havendo, nesse momento, qualquer valorização na sua esfera patrimonial. É certo

---

<sup>1</sup> O contrato-promessa consiste no acordo, no qual as partes se obrigam à celebração de um contrato futuro. Vide, COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 7ª Edição, Almedina, 2018, p.53: “A prestação devida consiste na emissão de uma declaração de vontade negocial destinada a celebrar o contrato prometido. Por exemplo, numa promessa de compra e venda, a prestação que os pactuantes se vinculam – ambos ou só um deles – traduz-se em outorgarem no futuro contrato, correspondentemente, como comprador e como vendedor.” e n.º 1 do art.410º do CC.

<sup>2</sup> PIRES, José Maria – *O Adicional ...*, p.29.

<sup>3</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2018, p.295.

que, com o decorrer do tempo, este imóvel poderá aumentar o seu valor, porém esta valorização não é imediata. Nestes termos, cumpre questionar se no momento da incidência do imposto podemos afirmar que existe uma manifestação de riqueza, no prisma de uma capacidade contributiva adicional ou apenas uma mobilização do património do sujeito passivo?

Na verdade, o que as normas fiscais pretendem atingir não será a manifestação de capacidade contributiva demonstrada na aquisição em si própria, considerando que esta não revela capacidade contributiva adicional, sendo que entra o imóvel na esfera do titular, mas terá de sair o preço. Isto significa que o imposto visa incidir sobre os fundos financeiros que são mobilizados com a aquisição onerosa do imóvel.

Assim sendo, o imposto está a tributar esta mobilização, seguindo o entendimento de JOSÉ MARIA PIRES<sup>4</sup> (...) *o IMT tem por teleologia a tributação da manifestação de riqueza revelada pela mobilização do património do adquirente, que é necessária à aquisição de imóveis. Na verdade, essa aquisição não pode ser financiada normalmente pelo rendimento corrente do adquirente, exigindo antes a mobilização da riqueza acumulada que o IMT pretende tributar nesse momento da aquisição (...).*

Entendemos então que este imposto visa tributar a circulação da propriedade e não a sua detenção<sup>5</sup>.

Decorre desta linha doutrinária e especificamente quanto ao CIMT, que o legislador opta por tributar a transmissão onerosa de imóveis, não apenas quando ocorre, efetivamente, uma transmissão do direito de propriedade sob a ótica do Direito Civil, mas também quando há movimentação económica do património do contribuinte, ainda que na ausência de uma transmissão formal da propriedade do imóvel<sup>6</sup>. São estes os negócios que iremos abordar e problematizar nesta tese, sendo a figura central abordada, o contrato-promessa.

---

<sup>4</sup> PIRES, José Maria, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 2ª Edição, Almedina, 2013, p.319.

<sup>5</sup> Vide, ANDRADRE, Fernando Rocha, *Sisa e IMT - Reflexões em torno do "imposto mais estúpido do mundo" - Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, 2006, p.8: "Na verdade, tributando a aquisição da propriedade, e não a titularidade, penaliza-se a circulação da propriedade e não a sua detenção, que é o verdadeiro princípio da capacidade contributiva".

<sup>6</sup> Vide, ROCHA, António Santos/BRÁS, Eduardo J. M., *Tributação do Património*, 3ª Edição, Almedina, 2022, pp.475 a 478: "Além dos factos que integram a regra geral da incidência objectiva, o Código continua também a ficcionar, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas 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 da incidência."

Ao outorgar um contrato-promessa o promitente adquirente fica uma posição contratual vantajosa, do ponto de vista negocial. A celebração deste contrato poderá resultar em efeitos económicos, para o promitente adquirente, muito semelhantes aos do contrato de compra venda.

De modo enquadrar o tema releva analisar a evolução histórica do imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis. O IMT foi precedido pelo Imposto Municipal Sisa, que esteve em vigor desde o reinado de D. Dinis<sup>7</sup> até à entrada em vigor do IMT, em 1 de Janeiro de 2004<sup>8</sup>. A incidência objetiva do predecessor imposto era menos ampla, o que o tornou permeável à fraude e evasão fiscal, não gerando a receita desejada, destarte a sua elevada taxa<sup>9</sup>(taxa geral de 10%). O principal motivo justificativo desta evasão prende-se com a criatividade dos contribuintes e as normas de incidência do Imposto Municipal de SISA. Os contribuintes optavam pela celebração de negócios com efeitos semelhantes tanto em termos de uso e fruição do imóvel, como no seu resultado financeiro, que não estando previstos nas normas de incidência do Imposto da SISA, passavam à margem da tributação.

Os contratos-promessa de compra e venda de imóveis tem, primordialmente, uma função preparatória, podendo implicar uma antecipação dos efeitos económicos dos contratos definitivos de compra e venda<sup>10</sup>. É um contrato preparatório ou preliminar de outro, mas pode ter finalidades diferenciadas<sup>11</sup>, sendo estas típicas ou atípicas.

*Segundo BRANDÃO PROENÇA<sup>12</sup>: (...) o fim típico que conduz as pessoas à celebração de um contrato-promessa relaciona-se com a ligação entre um desejo sério de vinculação e um conjunto de obstáculos materiais e jurídicos impeditivos de uma imediata contratação definitiva. Esta vontade definitiva é adiada por motivos materiais (o andar, objeto mediato do contrato, está a ser construído ou foi apenas projetado, o promitente-comprador não tem disponível todo o capital necessário), jurídicos (a escritura pública não pode ser outorgada por ausência de certos documentos (...)).*

*O autor também concretiza, (...) a finalidade atípica, contestada por alguns, abrange o grupo de hipóteses em que os promitentes conservam a possibilidade legítima de um arrependimento posterior. Na verdade, ao abrigo da liberdade*

---

<sup>7</sup>Vide, ANDRADRE, FR, *Sisa e IMT...*, p.2: “O tributo da sisa introduzio em Castella El-Rei D. Sancho no ano de 1295, e dalli passou para Portugal”, informa Frei Joaquim de Santa Rosa Viterbo no *Elucidário das palavras, termos e frases que em Portugal antigamente se usaram, e hoje regularmente se ignoram.*”.

<sup>8</sup>DL n.º 287/2003.

<sup>9</sup>PIRES, JM, *Lições ...*, p. 325.

<sup>10</sup>PIRES, JM, *Lições ...*, p. 324.

<sup>11</sup>Cfr. COSTA, MJA, *Noções...*, p.53.

<sup>12</sup>PROENÇA, Brandão, *Direito das Obrigações - Sumários desenvolvidos segundo o programa da disciplina*, UCP, ed. policopiada, 2024/25, p.73.

*contratual, pode estar estipulado, em certas promessas, um pactum displicentiae, isto é, uma espécie de compra do arrependimento, ou o exercício de um direito de resolução (ou retratação) não fundamentado em qualquer facto concreto ou qualquer “justa causa”, mas tendo por base razões discricionárias.*

Ao longo dos anos, devido ao elevado interesse económico no ramo imobiliário, os contratos-promessa foram adquirindo um considerável interesse do ponto de vista negocial e de investimento lucrativo. Estes podem representar um investimento menos significativo comparativamente a uma compra venda considerando que o investidor só terá que suportar o sinal e possivelmente algum adiantamento em vez do valor total do imóvel, mas com a possibilidade de um retorno relevante por valorização da sua posição contratual de adquirente.

Consideremos, a título ilustrativo, uma das vertentes mais relevantes destes contratos, enquanto estratégia de investimento, que reside na possibilidade de o promitente adquirente, ao adquirir esta posição, poder utilizá-la para obter uma vantagem patrimonial. Assim, através da cessão da posição contratual, poderá obter lucro. Segundo os arts. 424.º e ss do CC, num contrato de prestações recíprocas, como é o caso, qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiro a sua posição contratual, o que significa que, tanto o promitente comprador como o promitente vendedor podem ceder a sua posição contratual. Esta cessão, só se pode verificar, se, antes ou depois da celebração do contrato, a outra parte consentir na transmissão<sup>13</sup>.

Como prevê o art. 424º do CC, a cessão da posição contratual<sup>14</sup> é o contrato, através do qual, o cedente cede a sua posição contratual ao cessionário<sup>15</sup>.

Por exemplo, no caso de novos empreendimentos imobiliários, para o construtor<sup>16</sup> é interessante firmar o contrato-promessa sobre o imóvel futuro em construção, considerando que estes negócios permitem que reúna capitais ainda durante o período de construção, alavancando a saúde financeira do projeto. Na medida em que, evita a necessidade de recorrer a empréstimo bancário. Por outro lado, do ponto de vista do adquirente, o

---

<sup>13</sup> CASTRO, Gonçalo Andrade, *Comentário ao Código Civil – Direito das Obrigações*. Das Obrigações em Geral, UCE, Lisboa, 201 pp.115 a 117: “A cessão da posição contratual regulada nestes artigos 424.º e ss. traduz-se na transmissão a um terceiro, por via negocial, por uma das partes num contrato bilateral, com o consentimento do outro contraente, do complexo de posições jurídicas ativas e passivas que para si decorrem desse contrato.”

<sup>14</sup> PINTO, Carlos A. da Mota, *Cessão da Posição Contratual*, Almedina, Coimbra, 1982, em especial, capítulo II da Parte II.

<sup>15</sup> NETO, Abílio, *Código Civil Anotado*, 20.ª Edição, Almedina, 2018, p. 386.

<sup>16</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, pp. 320 a 324.

contrato-promessa é um instrumento de investimento financeiro atraente uma vez que, o capital a investir é significativamente diminuto em comparação com um contrato de compra e venda de bem futuro do mesmo imóvel, contudo, mantém-se uma elevada rentabilidade. Além disto, no decurso da construção e após a finalização o valor do imóvel irá, muito provavelmente, aumentar permitindo ao promitente alienante negociar e ceder a sua posição contratual por um montante superior ao previamente suportado a título de sinal, obtendo assim uma vantagem patrimonial.

Em virtude do exposto, é compreensível a atração pela rentabilidade destes negócios, especialmente considerando que esta durante muito tempo foi intensificada pela falta de previsão legal relativa à sua tributação<sup>17</sup>.

Por esta razão, na reforma na tributação do património que culminou na entrada em vigor do Código de IMT, verificou-se um alargamento da incidência do imposto a negócios jurídicos que, não resultando na transmissão do imóvel em sentido estrito, têm resultados equivalentes, quer seja do ponto de vista da utilização do imóvel, seja quer do ponto de vista da capacidade de o negociar com o mesmo. Neste sentido, o CIMT adotou como alvo de incidência os contratos promessa, estabelecendo diversos regimes de tributação que pretendemos estudar nesta dissertação. Nos dias de hoje, o CIMT contém o conceito mais amplo de transmissão onerosa de bens, previsto no ordenamento jurídico português.

Na presente dissertação procuraremos analisar os vários regimes segundo os quais o contrato-promessa funciona como facto gerador de IMT, com o objetivo de determinar a razão de ser para esta diferenciação de regimes, e para as diferentes consequências, do ponto de vista da carga fiscal. Pretendemos analisar também o resultado a que essa diferenciação de regimes conduz, indagando se essas diferenças, são compatíveis ou incompatíveis com os princípios inerentes ao sistema, designadamente com o princípio da capacidade contributiva e com o princípio da coerência do sistema fiscal.

---

<sup>17</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 323.



## II. Enquadramento

O imposto em análise é o IMT, cujo facto gerador típico é a aquisição e alienação de imóveis, como prevê o art.2º do CIMT, sendo a regra geral do imposto a de que este incide sobre o adquirente do imóvel, como determina o art.4º do mesmo diploma.

O CIMT consagra vários regimes que determinam a tributação, em sede deste imposto, de negócios com resultados similares à aquisição e alienação de imóveis. Cumpre agora analisar quais são os critérios para que estes negócios sejam factos geradores de IMT. Focar-nos-emos nos negócios relacionados com o contrato-promessa, dado que estes são o objeto da presente dissertação.

Como nos diz JOSÉ MARIA PIRES<sup>18</sup>, (...) *os Contratos-Promessa de aquisição de imóveis não são, em si mesmos, factos geradores da obrigação de impostos em IMT, tal como o não eram no antigo Imposto Municipal de Sisa.*”. Porém, nos casos tipificados pela lei<sup>19</sup>, estes contratos, apesar de apenas gerarem um vínculo obrigacional entre as partes, não sendo transmitido nenhum direito real sobre o imóvel, podem gerar a incidência de IMT.

De modo a analisarmos esta questão, releva atentar na previsão legal, mais concretamente a incidência objetiva e subjetiva do imposto, prevista nos arts. 2º e 3º do CIMT.

O Código do IMT veio revolucionar a tributação do contrato-promessa. Como já vimos, estes negócios passavam à margem da tributação, figurando como exceção o contrato-promessa com tradição do bem, sobre o qual já incidia o Imposto Municipal de Sisa<sup>20</sup>.

Manteve-se a incidência de IMT nestes casos. Conforme a al. a) do número 2 do art. 2º do código, são consideradas transmissões onerosas de bens imóveis as promessas de aquisição e alienação de imóveis, isto é, a celebração de um contrato-promessa entre

---

<sup>18</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 319.

<sup>19</sup> Vide, AMORIM, José de Campos, *Tributação do Património CIMI, CIMT E CIS*, Edição 2016, LEX IT, p.239 “Conforme referimos supra, o presente artigo especifica todas as situações passíveis de serem sujeitas a IMT. Estamos perante o princípio da tipicidade, ou seja, o presente artigo enuncia de forma exaustiva, todos os tipos de atos e contratos sujeitos a IMT. (...) O conceito de transmissão para efeitos de IMT é bastante mais amplo do que o que resulta da lei civil. Dizemos isto porque o legislador, no n.º 2, ficciona um conjunto de situações que, para efeitos de IMT, integram o conceito de transmissão.”

<sup>20</sup> Cfr. N.º 1 do art.8º do Imposto Municipal de Sisa.

um promitente alienante e um promitente adquirente, logo que verificada a tradição para este último. À luz deste preceito, observa-se uma presunção legal que determina que, mediante a entrega material do imóvel, ocorre a transmissão deste. Como diz JOSÉ MARIA PIRES, “esta ficção legal de transmissão ocorria só quando se reunissem dois factos reais – A celebração do contrato-promessa e a tradição do bem.”<sup>21</sup>.

Aqui, aplica-se o conceito civilístico de tradição,<sup>22</sup> decorrente do art. 1263º do CC, que dita que, para o promitente adquirente adquirir a posse do bem, basta o abandono do promitente alienante e a tomada de poder material do adquirente. Isto verifica-se, quando contemporaneamente à outorga do contrato-promessa, o promitente adquirente obtém a posse do bem imóvel, através, por exemplo, da entrega das chaves do imóvel (tradição simbólica), do início de obras determinadas pelo adquirente no mesmo ou qualquer outro ato que demonstre que tem o uso e fruição do bem imóvel.

O legislador pretendeu tributar os contratos de promessa acompanhados da tradição do bem, com vista a evitar a evasão fiscal. Verificou, que os contribuintes, de modo a evitar suportar IMT, firmavam contratos promessa em vez de outorgarem contratos de compra e venda. Mediante tal contrato, o promitente adquirente entregava como sinal e adiantamentos de pagamento, um montante muito próximo do valor constante do contrato<sup>23</sup>, mas não a sua totalidade. Desta forma, o promitente adquirente não suportava IMT e nenhuma das partes tinha de incorrer em custos com a escritura pública.

Considera o legislador que se trata de uma antecipação do facto tributário, visto que o promitente adquirente, na data da entrega do bem, passa a ter a posse do mesmo, ainda que não seja nessa data, proprietário do imóvel.

---

<sup>21</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 328.

<sup>22</sup> Cfr. Ac. STA, Proc.02443/08.2BEPRT, de 28.04.2021 que apesar de relativo ao Imposto Municipal de Sisa é igualmente relevante quanto ao IMT: “A tradição traduz-se na entrega da coisa. Implica duas partes, a que entrega e a que recebe. E esgota-se nestes dois momentos. O exercício de poderes sobre a coisa, a posse, a acontecer, tem lugar em momento subsequente. Depois de receber o bem o promitente-comprador pode sobre ele praticar atos materiais e, de acordo com o animus com que o fizer, será considerado um mero detentor (artigo 1253.º do Código Civil), ou um possuidor (artigo 1251.º do Código Civil). Posse é o poder que se manifesta quando alguém atua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real de gozo (1251.º do Código Civil). A tradição, que pode ser simbólica ou material, é uma das formas de aquisição da posse (artigo 1263.º, alínea b) do Código Civil)”

<sup>23</sup> Quando nos referimos ao valor constante do contrato, corresponde ao estabelecido no n.º 5 do art. 12º do CIMT que o define como “(...) A importância em dinheiro paga a título de preço pelo adquirente (...)”, que será o valor acordado pelos promitentes como preço de aquisição do imóvel.

Importa mencionar que estão excluídos de tributação<sup>24</sup> os casos em que o imóvel se destina a habitação própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar.

Sob a epígrafe “Incidência subjectiva”, estabelece o art. 4º do CIMT que o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis. O mesmo artigo estabelece ainda, nas al. a) a g), normas especiais não passíveis de aplicação na presente situação. Com efeito, nos contratos de promessa acompanhados da tradição do bem, será o promitente adquirente a suportar o imposto.

Como já estabelecemos, o IMT incide sobre as transmissões onerosas de imóveis não no sentido estrito do conceito, mas numa dimensão alargada prevista nos arts. do CIMT.

Segundo o entendimento de JOSÉ MARIA PIRES<sup>25</sup>, *O Código do IMT abandona esse modelo clássico do genuíno contrato-promessa de compra e venda de imóveis como simples antecipação do contrato de compra e venda, e centra-se na tributação dos contratos-promessa atípicos, aqueles em que o promitente comprador não tem intenção de realizar o contrato de compra e venda prometido, mas antes de vir a realizar uma mais valia mediante a cessão da sua posição contratual a terceiros.*

Verdadeiramente inovador foi o previsto no n.º 3 do art. 2º do CIMT, segundo o qual é igualmente considerada transmissão onerosa do imóvel, para efeitos de incidência de IMT, a celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de imóveis, quando este contrato preveja, no momento da outorga do contrato ou posteriormente, uma cláusula de livre cedência da posição contratual. O legislador pretendeu tributar este contrato seguindo o entendimento ou a presunção<sup>26</sup> de que o promitente adquirente que o celebra não tem a intenção de vir a celebrar o contrato definitivo de compra e venda. Neste caso, o contrato-promessa não será essencialmente preparatório, do contrato de compra e venda e assume uma finalidade atípica. Na realidade, o promitente adquirente pretende adquirir esta posição contratual como um bem jurídico capaz de ser rentabilizado<sup>27</sup>, procurando posteriormente negociar a posição contratual obtida em busca de uma vantagem patrimonial.

---

<sup>24</sup> Esta exclusão é apenas parcial, conforme prevê a al. a) do n.º 1 do art. 17º do CIMT que estão excluídos de tributação os imóveis até 93.331€. Estabelece ainda a taxa aplicável nos imóveis com valores superiores, sendo que esta acompanha o aumento de valor dos imóveis até a um máximo de 7,5%.

<sup>25</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p.330.

<sup>26</sup> Cfr. AT - Despacho DG, Parecer 113/2005 de 30/12/2005.

<sup>27</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p.342.

Segundo a al. b) do número 3 do art. 2º do CIMT, a cessão da posição contratual, nos termos do contrato-promessa referido supra, é também considerada, para efeitos de incidência de IMT, como uma transmissão onerosa de imóvel.

Nestes casos, é passível de aplicação o previsto da al. e) do art. 4º do CIMT, relativo aos sujeitos passivos de imposto, que dita que o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa. Acresce que a base tributável sobre a qual incidirá a taxa de IMT, será o montante pago a título de sinal, bem como, qualquer adiantamento de pagamento que seja efetuado.

Segundo a al. e) do número 3 art. 2º do CIMT, também é considerada transmissão onerosa para efeitos de IMT, a cedência da posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente comprador, relativa a um contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo, de compra e venda, a ser celebrado entre o primitivo promitente vendedor e o terceiro. É relevante dissecar este preceito considerando que o mesmo prevê vários requisitos para a incidência de IMT.

Estão em causa nessa al., contratos-promessa que não incluem uma cláusula de livre cedência da posição contratual. Este preceito dita também que a cessão, só será considerada como transmissão onerosa para efeitos de incidência de IMT se for realizada pelo promitente adquirente. Assim, a cedência da posição contratual pelo promitente alienante não constitui facto gerador de IMT. Acresce ainda que o contrato definitivo terá de ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro. Não podemos deixar de notar esta escolha, por parte do legislador, de tributar apenas as situações em que se venha a celebrar o contrato de compra e venda especificamente com o terceiro a quem foi cedida a posição pelo originário promitente adquirente<sup>28</sup>, reduzindo assim o âmbito de incidência da norma. Considerando que, se ocorrer uma nova cessão de posição contratual, esta estará excluída da incidência da norma e, conseqüentemente, não será tributada em sede de IMT. Assim, se o promitente alienante ceder a sua posição contratual e conseqüentemente o contrato de compra e venda venha a ser celebrado entre ambos os cessionários, também estará este facto jurídico excluído de incidência tributária.

---

<sup>28</sup> Cfr. A este propósito o escrito por SCHWALBACH, António Gaspar, Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP (2022) Ano IV – Número 1, p. 8.

O legislador estabelece uma ficção legal, considerando que esta atuação do originário promitente adquirente consiste numa transmissão onerosa do bem imóvel. Ficciona, portanto, que o cedente tem a posse do imóvel e a transmite para o terceiro. O legislador prevê igualmente ficções legais quanto à procuração irrevogável e ao contrato para pessoa a nomear, que similarmente ao contrato-promessa, permitem ao procurador ou contraente, o uso e fruição do imóvel, bem como, a capacidade negocial para obter uma vantagem patrimonial através do mesmo<sup>29</sup>.

Neste sentido, considerando que estamos perante um facto tributário sujeito a IMT, cumpre analisar a incidência subjectiva. Conforme a al. g) do art.4º do CIMT, o imposto será devido pelo primitivo promitente adquirente. Porém, contrariamente aos cenários explicitados supra, o imposto incidirá sobre a totalidade do valor constante do contrato e não apenas sobre o valor do sinal ou o preço “da revenda”. Analisaremos esta questão detalhadamente infra, mas releva denotar que este preceito levanta diversas questões nomeadamente quanto ao princípio da capacidade contributiva.

O legislador justifica esta tributação através de uma presunção de que, se o promitente adquirente cedeu a sua posição contratual, deve ter obtido uma vantagem patrimonial em troca. A presunção em análise, consiste numa presunção *iuris tantum*, estando sujeita, assim, ao previsto no artigo 73º da LGT, que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

Vejamos o disposto na al. g) do art. 4º do CIMT: *Na situação prevista na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º, o imposto é devido pelo contraente originário, não lhe sendo aplicável qualquer isenção, excluindo-se, porém, a incidência se o*

---

<sup>29</sup> As procurações irrevogáveis sobre bens imóveis, consistem num ato pelo qual, o proprietário confere voluntariamente, a outrem, poderes representativos. Estas são conferidas não só no interesse do representado, mas também no do procurador, permitindo que atue com os direitos de uso, fruição e disposição da propriedade, ainda que não seja proprietário. Com a entrada em vigor do CIMT, passou este negócio a ser considerado com uma transmissão onerosa de imóveis, para efeitos de incidência de IMT (al. c) do n.º 3 do art. 2º do CIMT).

Os contratos para pessoa a nomear (art. 452º do CC), que dita que na celebração de um contrato, pode qualquer uma das partes reservar o direito de nomear um terceiro que assumira os direitos e obrigações provenientes do mesmo contrato. O art.4º do CIMT, na al. b), determina que o imposto é devido pelo contraente originário.

Releva distinguir esta figura da cedência da posição contratual. O contrato para pessoa a nomear é celebrado com a intenção de ocultar o comprador, por qualquer circunstância alheia ao contrato. É celebrado com o propósito de que o preço não seja inflacionado, resguardando do alienante a identidade do adquirente. Já no caso da cessão da posição contratual, o promitente alienante adquire a posição contratual e negocia a mesma em troca de um preço. O objetivo desta ação será o de obter uma vantagem patrimonial e não a ocultação da identidade do comprador final.

*mesmo declarar no prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato promessa, demonstrando-o através de documentos idóneos ou concedendo autorização à administração fiscal para aceder à sua informação bancária.*

Esta norma, determina a exclusão de incidência de IMT, quando, com a cessão da posição contratual, o primitivo promitente adquirente não obtenha qualquer vantagem patrimonial. Esta solução é uma salvaguarda da lei, que demonstra que o seu objetivo é atingir os investidores que desenvolvem atividades comerciais através deste contrato e não o cidadão comum. Por exemplo, um promitente adquirente que tinha a intenção de adquirir o imóvel, porém, no decurso da vigência do contrato-promessa, perde o seu emprego, ficando a sua situação financeira fragilizada, não podendo outorgar o contrato definitivo de compra e venda. O promitente pode optar por ceder a sua posição contratual, sem a obtenção de uma vantagem patrimonial, de modo a evitar o pagamento do sinal em dobro<sup>30</sup>, e também para se livrar do fardo das obrigações do contrato de compra e venda, sem nenhuma consequência do ponto de vista do IMT.

Analisando os requisitos do citado preceito, podemos perceber que o cedente, de modo a usufruir desta exclusão de tributação, deverá, no prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual, demonstrar à AT que não obteve qualquer vantagem patrimonial. Quanto a este requisito temporal, interessa mencionar que, conforme exposto acima, só se verifica a incidência de IMT caso o contrato definitivo seja outorgado pelo terceiro em causa e o promitente alienante. Assim, no momento na cedência da posição contratual não ocorre nenhum facto gerador de IMT. Acresce que a celebração do contrato definitivo não depende do originário promitente adquirente, visto que, quando este cede a sua posição, os direitos e obrigações provenientes do contrato passam para a esfera do terceiro.

Conforme o afirmado pelos Doutos Juízes Conselheiros do STA<sup>31</sup>:  
*Deste modo, quando se constata que o promitente-comprador originário cedeu a sua posição a terceiro, que veio a celebrar a escritura de compra e venda com o promitente vendedor, pode e deve considerar-se ter havido ajuste de revenda, sendo irrelevante que não tivesse a posse efectiva do bem prometido vender. Isto sem embargo de ele poder demonstrar, logo no procedimento tributário ou posteriormente, no meio impugnatório dirigido contra o acto de liquidação, que não obstante a celebração da escritura do promitente vendedor com terceiro, não existiu qualquer ajuste de revenda, esclarecendo as razões que o levaram à cessão da posição*

---

<sup>30</sup>Cfr. n.º 2 do art. 442º CC

<sup>31</sup> Cfr. Ac. STA, Proc. 0499/10, de 03.11.2010.

*contratual, afastando, por essa via, a existência da presunção de tradição jurídica e de transmissão para efeitos de liquidação do imposto de sisa.*

É este o entendimento jurisprudencial<sup>32</sup> sobre esta matéria, do qual retiramos que o cedente pode cumprir o seu ónus probatório nos 30 dias expressamente previstos na lei e ainda através do meio impugnatório consequente às liquidações adicionais por parte da AT.

Importa agora, levantar uma segunda questão, considerando que a cedente pode demonstrar que não existiu nenhum ajuste de revenda, através de documentos idóneos ou concedendo autorização à administração fiscal para aceder à sua informação bancária. Primeiramente, é importante ressaltar que nem o legislador, nem a AT vieram concretizar o que se consideram documentos idóneos. Quanto à possibilidade de o cedente autorizar a AT a aceder às suas contas bancárias, ser questionada a sua constitucionalidade, com base numa possível violação do direito à reserva da intimidade da vida privada<sup>33</sup>. Consideramos, que tal discussão não seria frutífera, uma vez que o legislador concede duas opções ao contribuinte, que poderá provar que não obteve qualquer vantagem patrimonial através de documentos que o comprovem, ou através desta autorização. Adicionalmente, este acesso só se verifica mediante a iniciativa do contribuinte, não podendo a AT aceder às contas bancárias do cedente de forma unilateral.

Destarte, caso o cedente logre provar a ausência de intenção de revenda e a consequente inexistência de lucro ou vantagem patrimonial, não terá de suportar IMT.

Os tribunais<sup>34</sup> tem vindo a entender que releva que o cedente explicita as razões pelas quais procedeu à cedência da sua posição contratual, sendo estas razões valoradas de modo a ilidir a presunção, visto que entendem ser possível aferir, através das mesmas, que não existiu uma finalidade especulativa ou económica por parte do cedente.

---

<sup>32</sup> Vide, Ac. CAAD, Proc. 291/2021-T, de 01.02.2022.

<sup>33</sup> Cfr. Ac. do TC n.º 393/2022, Proc. 146/2022 de 26.05.2022.

<sup>34</sup> Cfr. Sobre este entendimento o Ac. do TCAS, Proc. 138/08.6BEALM de 04.24.2024 e do Ac. Acórdão do STA, proferido no Proc. 0924/09, de 21.04.2010 – “Com efeito, e como dimana, inequivocamente, do doutrinado no Acórdão do STA, proferido no processo nº0924/09, de 21 de abril de 2010, para efeitos de densificação e materialização da ilisão da presunção há que ponderar, e valorar, casuisticamente, “as razões que o levaram à cessão da posição contratual, afastando, por essa via, a existência da presunção de tradição jurídica e de transmissão para efeitos de liquidação do imposto de sisa (...) e a própria prova da “inexistência de lucro ou de finalidade especulativa.”, razões que, como visto, in casu, foram ponderadas, valoradas e corporizadas no probatório dos autos. Aliás, a solução propugnada pelo Tribunal a quo e que, ora, se secunda é aquela que se encontra de harmonia e em conformidade com a ratio do imposto de SISA.





### **III. Construção de Cenários e Análise comparativa**

Concretizadas as situações em que os contratos-promessa por si só e anteriormente ao contrato definitivo de compra e venda, constituem factos geradores de IMT, abordaremos agora cada uma delas de forma mais detalhada. O contrato-promessa não é tratado de forma homogénea, conduzindo os diferentes regimes a resultados distintos, nomeadamente quanto à carga fiscal que originam. Procederemos, portanto, a uma análise de cada um dos cenários através da criação de exemplos práticos, permitindo uma compreensão mais aprofundada das normas aplicáveis, bem como das consequências práticas resultantes de cada uma.

#### **1. Cenário 1 - Contrato-promessa acompanhado da tradição do imóvel**

**1.A Sociedade A e B outorgam, no dia 1 de Janeiro de 2025, um contrato-promessa, segundo o qual A promete vender a B um imóvel pelo valor de 500.000€, com cláusula de tradição. Na data da escritura, B entrega a A o montante de 100.000€ a título de sinal. No dia 1 de Março de 2025, B reforça o sinal e entrega 10.000€ a A. O VPT do presente prédio urbano é de 400.000€.**

**Após a celebração do contrato, A desocupa o imóvel, retirando do mesmo todos os pertences que lá estavam, como a mobília e obras de arte que adornavam o mesmo.**

**No dia 1 de Março, quando B lhe entrega o reforço do sinal, A entrega-lhe as chaves do imóvel. Sendo que B, no dia seguinte, inicia obras no mesmo, porque pretende arrendar o imóvel após a celebração do contrato definitivo de compra e venda.**

É possível, desde já, perceber que A figura com promitente alienante e B como promitente adquirente. Adicionalmente, considerando que o contrato-promessa não prevê uma cláusula de livre cedência de posição contratual, não se verifica nenhum facto jurídico tributável em sede de IMT.

Como exposto supra, de acordo com o n.º 2 do art. 2º do CIMT, considera-se que ocorreu uma transmissão onerosa do imóvel quando tenha sido celebrado um contrato-

promessa entre as partes, acompanhado pela tradição do bem para o promitente adquirente, ou seja, que este entre na posse, uso ou fruição do bem<sup>35</sup>. Visto que é esta a realidade do caso em análise, haverá incidência de IMT.

Como nos diz JOSÉ MARIA PIRES (...) *a antecipação da sujeição a IMT do momento em que se realiza o contrato de compra e venda para aquele em que se dá a tradição da posse é uma das manifestações de que o legislador do IMT (tal como o da Sisa, mas este com menor expressividade) não faz depender os efeitos fiscais da perfeição do conceito de transmissões para efeitos civis e dá relevo a um conceito económico de transmissão que é próprio do CIMT e não depende exclusivamente de qualquer outro conceito de transmissão, nomeadamente o do direito civil.*

*In casu*, cumprem-se os pressupostos para que se verifique a tradição do imóvel, visto que A abandona o prédio e procede à entrega das chaves a B. Por seu turno, B demonstra que está numa posição de poder dispor do imóvel, isto é, numa situação de *traditio ficta*, podendo praticar atos sobre o imóvel, o que podemos comprovar considerando que este iniciou obras no mesmo. Com efeito, encontram-se cumpridos os crivos explicitados na lei para a incidência de IMT.

Como expresso no capítulo anterior, o legislador pretendeu tributar as situações como a presente de modo a evitar a evasão fiscal. No sentido em que, se no presente caso, B procedesse a um novo reforço de sinal, digamos no montante de 350.000€, o preço constante do contrato não seria pago na totalidade e o contrato definitivo não se realizaria de modo a evitar o pagamento de IMT. Assim, o CIMT prevê a tributação no momento do contrato-promessa aliado à tradição do imóvel, retirando a possibilidade aos promitentes de optar por não outorgar o contrato de compra e venda, para evitar o pagamento de IMT<sup>36</sup>.

Adicionalmente, de acordo com o abordado supra, o sujeito passivo do presente imposto é o promitente adquirente, B.

De acordo com o n.º 1 do art.12º do CIMT, o IMT incide sobre o valor constante do contrato ou sobre o VPT caso este seja superior, visto que não é passível de aplicação

---

<sup>35</sup> Releva notar que, caso o promitente adquirente já estivesse a usufruir do bem previamente ao contrato de promessa, também estaríamos perante um facto tributário sujeito a IMT, no momento em que este outorgasse o contrato de promessa. Cfr. a segunda parte da al.a) do n.º 2 do art.2º do CIMT.

<sup>36</sup> Cfr. com o afirmado pela AT na FD SDG, P 2010003720 de 12.11.2010: “Razão de ser desta extensão do conceito civilístico de transmissão para efeitos de incidência do imposto encontra-se no receio do legislador de que, afim de evitar o pagamento de IMT, o promitente comprador não viesse a celebrar o respetivo contrato de compra e venda, contentando-se com uma transmissão de facto.”

nenhuma das normas especiais previstas nas als. do mesmo artigo quanto ao valor tributável, seguindo-se assim a regra geral. *In casu*, a base de incidência para a liquidação do imposto será de 500.000€.

Considerando que, neste caso, o prédio caracteriza-se como urbano e não afeto a habitação, é aplicável a taxa de 6,5%<sup>37</sup>. Assim, o montante de imposto a liquidar por B serão 32.500€. Parece verificar-se neste caso uma verdadeira antecipação do imposto a pagar, considerando que o facto gerador se relaciona com a efetiva utilização e fruição do imóvel por parte do promitente adquirente que efetivamente pretender vir a outorgar o contrato definitivo de compra e venda.

Importa mencionar a exceção prevista no n.º 2 do art. 17º, que determina que será aplicável a taxa prevista nas als. a) e b) do mesmo art. caso estejamos perante a transmissão do usufruto, uso e habitação, direito de superfície ou direito real de habitação duradoura, que incidam sobre prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, o que não se afigura aplicável no caso prático em apreço.

**1.1. Em Janeiro de 2027, ainda não tendo sido concretizado o contrato de compra e venda, C dirige-se a A propondo-lhe comprar o imóvel pelo montante de 800.000€. A decide então incumprir o contrato-promessa, sujeitando-se às consequências civilísticas aplicáveis, informando B de que tem de desocupar o imóvel. B abandona o imóvel em Abril de 2027.**

B é promitente adquirente com a posse do imóvel, porém, ainda que detenha o uso e fruição do mesmo, não é proprietário. A propriedade do prédio mantém-se na esfera de A, sendo apenas transmitida aquando da celebração do contrato definitivo de compra e venda. Deste modo, pode A, a qualquer momento, retomar a sua posse do prédio, sendo possível que não pretenda cumprir o acordado no contrato-promessa. Ainda que este incumprimento possa ter consequências do ponto de vista civilístico, com a possibilidade de ter de devolver o sinal em dobro ao promitente alienante, A continua a ser proprietário do imóvel.

---

<sup>37</sup> Cfr. Al. e) do art. 17º do CIMT

Por outro lado, B já suportou o montante de 32.500€ de imposto, como antecipação do IMT a suportar na aquisição do imóvel. Cumpre, neste cenário, analisar o previsto no art.44º do CIMT, que dita que B pode pedir, a todo tempo, com o limite de um ano após decorridos dois anos após o facto translativo pelo qual pagou IMT, a anulação da liquidação de imposto pago<sup>38</sup>. *In casu*, B poderá pedir a anulação do montante de IMT suportado até 1 de março 2028, 3 anos após a data em que ocorreu a tradição do imóvel que gerou a incidência de IMT. Segundo o n.º 2 do mesmo art., quando tiver ocorrido a tradição do bem para o reclamante, o imposto será anulado em importância equivalente ao produto da sua oitava parte pelo número de anos completos que faltarem para oito, conforme a data que este abandonou a posse.

No caso, B manteve a posse durante 2 anos, considerando que a tradição do imóvel ocorreu a 1 de março de 2025 e B abandonou o imóvel a 1 de abril de 2027. Isto significa que receberá 6/8 do imposto que suportou, mediante o pedido descrito supra. Com efeito, B receberá 24.375€ de imposto que previamente suportou.

## **1.2. O contrato de compra e venda foi outorgado por A e B a 1 de junho de 2025, tendo B entregue o restante preço, 390.000€, a A.**

Face ao exposto, cumpre aferir as consequências, do ponto de vista do IMT, da realização do contrato definitivo de compra e venda. Estabelece o n.º 3 do art. 22º do Código do IMT, que quando seja celebrado o contrato definitivo, só há liquidação adicional quando o valor que competir à transmissão definitiva for superior ao que serviu de base à liquidação anterior. *In casu*, o valor tributável ao qual se aplicou a taxa de imposto corresponde a 500.000€, o preço previsto para o contrato definitivo. Com efeito, não haverá nenhuma liquidação adicional de imposto considerando que B, enquanto promitente adquirente com posse sobre o imóvel, já liquidou o imposto correspondente à aquisição definitiva.

---

<sup>38</sup> O art. 44º do CIMT estabelece no seu n.º 1 que “A anulação da liquidação de imposto pago por acto ou facto translativo que não chegou a concretizar-se pode ser pedida a todo o tempo, com o limite de um ano após o termo do prazo de validade previsto no n.º 4 do artigo 22.º, em processo de reclamação ou de impugnação judicial.” Já o n.º 4 do artigo 22.º “Não se realizando dentro de dois anos o acto ou facto translativo por que se pagou o IMT, fica sem efeito a liquidação”.

A parte final da norma mencionada esclarece ainda que se procede à anulação parcial ou total do imposto se o adquirente beneficiar de redução de taxa ou de isenção, no que respeita à aquisição definitiva.

**1.3. Imaginemos agora que todas as condições previstas no contrato-promessa se mantêm, e que ocorre a tradição do imóvel para B. Porém, no presente cenário, B é uma sociedade cujo objeto social é a compra e venda de imóveis. Com efeito, adquire o prédio urbano a A, realizando obras para depois o revender por um valor superior. Neste sentido, procede ao pagamento do IMT, de acordo com as normas legais aplicáveis. Previamente à celebração do contrato de compra e venda, requer a aplicação da isenção de IMT para a revenda de imóveis.**

Cumpra agora analisar em que momento deverá ser apresentado o requerimento para aplicação de isenção, no caso de um contrato-promessa acompanhado da tradição do bem.

Segundo o art.10º do CIMT, as isenções são reconhecidas mediante requerimento dos interessados, que deve ser apresentado antes do contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar. Como já apreciámos, o ato que segundo as normas de incidência do CIMT dá origem à transmissão é composto, *in casu*, pelo contrato-promessa com a tradição do imóvel para B. Assim, B deveria ter apresentado o requerimento para a aplicação da isenção, antes de outorgar o contrato-promessa.

Como afirmaram os Doutos Juizes Desembargadores do TCAN,<sup>39</sup> *a (...) lei fiscal ao deformatar o conceito de transmissão tal qual ele é definido no direito privado, e ao considerar equiparado à transmissão o direito de propriedade, a outorga do contrato promessa de compra e venda, acompanhado da tradição do bem, e da transmissão da posse, tem de o fazer de forma plena e coerente, e consequentemente, tem de recepcionar tal deformação conceitual quer para efeitos de*

---

<sup>39</sup> Vide, Ac. do TCAN, Proc.00806/12.8BEP, de 15.04. 2021.No presente Ac. uma Instituição privada de Solidariedade Social requereu, anteriormente à celebração de um contrato de compra e venda de um prédio urbano, que lhe fosse reconhecida a isenção de pagamento de IMT. A AT considerou este requerimento intempestivo, tendo vindo os Juizes do TCAN a corroborar esta interpretação. Com efeito, tendo em conta que o CIMT prevê que o contrato-promessa acompanhado da tradição do bem é considerado para os efeitos deste Código, uma transmissão onerosa do imóvel, será este contrato o relevante para o requerimento de isenção de tributação. Assim, considera-se o pedido da Instituição intempestivo, devendo ter sido requerida a isenção previamente ao contrato-promessa.

*incidência de Sisa, quer para efeitos de apuramento das circunstâncias que conduzem à concessão ou não da isenção do imposto em causa, seja sisa seja IMT.*

Por outro lado, temos de analisar o argumento que determina que apenas o contrato de compra e venda origina a transmissão definitiva da propriedade, sendo assim o requerimento de B tempestivo. Ainda que, do ponto de vista civilístico, B não seja proprietário do imóvel até à celebração do contrato definitivo, do ponto de vista do IMT considera-se a transmissão operada desde o momento em que se cumprem os dois requisitos, o contrato-promessa e a tradição do imóvel para o promitente adquirente. Parece-nos, portanto, pouco coerente que este não seja o ato relevante para os efeitos do art. 10.º do CIMT.

## 2. Cenário 2 – Contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual

**2. A Sociedade A e o B outorgam, no dia 1 de janeiro de 2025, um contrato-promessa, segundo o qual A promete vender a B um imóvel pelo valor de 500.000€. Este contrato prevê uma cláusula de livre cedência de posição contratual por parte de B.**

**Na data da escritura, B entrega a A o montante de 100.000€ a título de sinal e princípio de pagamento. No dia 1 de março de 2025, B reforça o sinal e entrega 10.000€ a A. O VPT do presente prédio urbano é de 400.000€.**

Neste caso, B adquire a posição de promitente comprador e poderá cedê-la a terceiro, não sendo necessário o consentimento de A visto que tal possibilidade se encontra prevista no contrato-promessa. Desta forma, B liberta-se do constrangimento decorrente da necessidade de obter o consentimento de A para transmitir a sua posição contratual<sup>40</sup>, permitindo-lhe assim negociar esta cessão para obter a maior vantagem patrimonial possível.

Como descrevemos acima, o contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual é um facto gerador de IMT, sendo que o sujeito passivo de imposto será B. Releva reforçar que o legislador pretendeu tributar este facto tributário, sendo o

---

<sup>40</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 343.

alvo desta intenção a presença de uma cláusula de livre cedência de posição contratual no contrato. O legislador considera que a presença desta cláusula demonstra que o promitente adquirente não tem em vista a aquisição do imóvel via o contrato de compra e venda, mas sim a negociação da sua posição para obter uma vantagem patrimonial. O legislador estabeleceu também, de modo a evitar a evasão fiscal, que caso esta cláusula seja aditada posteriormente ao contrato-promessa, haverá igualmente incidência de IMT<sup>41</sup>.

Neste cenário é passível de aplicação o previsto na al. 18<sup>a</sup> do n<sup>o</sup>4 do art. 12<sup>o</sup> e não a regra geral relativa ao valor tributável, seguindo o princípio *lex specialis derogat legi generali*. O valor tributável corresponderá à parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante<sup>42</sup>, o que, no nosso exemplo, será o valor do sinal conjuntamente com o valor correspondente ao adiantamento de pagamento, 110.000€. O legislador enquadra esta liquidação como um adiantamento do imposto a pagar, considerando que o contrato de compra e venda se irá eventualmente realizar, seja o mesmo outorgado entre os primitivos promitentes ou possivelmente com um terceiro.

Quanto à taxa aplicável, seguindo o disposto no preceito mencionado acima, não será aplicável qualquer isenção ou redução de taxa. Ademais, a taxa aplicável será a que corresponder à totalidade do preço acordado. Observa-se neste sentido o princípio da inaplicabilidade de benefícios ou isenções, estabelecendo o CIMT que estas só serão aplicáveis ao contrato definitivo de compra e venda. Neste sentido, pensamos que a sujeição deste facto tributário a imposto a ser suportado pelo promitente adquirente não configura uma verdadeira antecipação do imposto a pagar. Sendo, aliás, o argumento do legislador o de que estes contratos são sujeitos a IMT mesmo não se verificando a transmissão efectiva da propriedade, porque o promitente adquirente pretende adquirir a posição para a negociar e não para efetivamente concretizar a aquisição do imóvel. Não é, portanto, admissível, que se verifique uma antecipação do imposto a pagar, visto que o sujeito passivo de imposto no momento do contrato-promessa é o promitente adquirente e, posteriormente, na outorga do contrato de compra e venda definitivo será o comprador. Assim, na nossa ótica, poderia o legislador optar por isentar estes contratos, com a previsão de que se a cedência não fosse realizada num determinado espaço temporal estaria o promitente adquirente sujeito a imposto. Seria assim, um regime similar ao da isenção da aquisição

---

<sup>41</sup> Cfr. A segunda parte da al.a) do art.3<sup>o</sup> do CIMT.

<sup>42</sup> ROCHA, AS/BRÁS, EJM, Tributação..., pp. 578 e 601.

de imóveis para revenda<sup>43</sup> ou até, poderia o legislador prever que este regime seria passível de aplicação nos casos acima descritos.

Assim, de acordo com o previsto na al.e) do art.18º do CIMT, a taxa é de 6,5%. O imposto a liquidar pelo promitente adquirente será de 7.150€.

Este montante terá de ser liquidado anteriormente à celebração do contrato de contrato-promessa, conforme determina o n.º 2 do art.22º do CIMT. Este preceito estabelece que nos casos a), b), c) e d) do n.º 3 do art. 2.º, o imposto é liquidado antes da celebração do contrato-promessa. Sendo necessário apresentar a declaração do art.19º perante o notário ou o profissional ou entidade que proceda ao reconhecimento presencial das assinaturas<sup>44</sup>, nos termos do nr.3 do art.410 do CC. Caso o promitente adquirente não apresente esta declaração, não deverá o profissional competente reconhecer as assinaturas.

Resulta que previamente à celebração do contrato e reconhecimento das assinaturas tem o promitente adquirente de liquidar o montante de imposto correspondente ao sinal e princípio de pagamento. Neste caso, correspondendo o sinal ao montante de 100.000€ e a taxa de IMT aplicável 6,5%, B terá de suportar 6.500€ de imposto. O promitente adquirente, a 1 de março, reforçou o sinal no valor de 10.000€; assim terá de liquidar adicionalmente o montante de 650€ de IMT.

### **2.1. No dia 1 de maio de 2025, A e B celebram o contrato definitivo de compra e venda, entregando B o montante de 390.000€ a A.**

No caso, B optou por não ceder a sua posição contratual, ainda que este direito estivesse expresso no contrato. Com efeito, decidiu adquirir o imóvel, outorgando o

---

<sup>43</sup> Cfr. Art.7º do CIMT

<sup>44</sup> Cfr. com o n.º 1 do art 49º do CIMT que diz que “Quando seja devido IMT, os notários e outros funcionários ou entidades que desempenhem funções notariais, bem como as entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares ou reconhecer assinaturas em documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial, não podem lavrar as escrituras, quaisquer outros instrumentos notariais ou documentos particulares ou autenticar documentos particulares que operem transmissões de bens imóveis nem proceder ao reconhecimento de assinaturas nos contratos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, sem que lhes seja apresentado o extrato da declaração referida no artigo 19.º acompanhada do correspondente comprovativo da cobrança, que arquivarão, disso fazendo menção no documento a que respeitam, sempre que a liquidação deva preceder a transmissão.”



contrato definitivo de compra e venda com A, passando consequentemente a propriedade do imóvel para a esfera de B.

Deste modo, cumpre aplicar o previsto no n.º 2 do art.22º do CIMT, que estabelece que, na transmissão vertente, visto que o imposto foi liquidado previamente ao contrato-promessa, de acordo com as normas legais vigentes, só haverá liquidação adicional quanto ao valor resultante da transmissão definitiva, na medida em que este seja superior ao que serviu de base na liquidação anterior<sup>45</sup>. B suportou IMT com base no sinal e princípio de pagamento que correspondeu a 110.000€, suportando no momento do contrato de compra e venda o montante em falta, 390.000€.

Consequente terá de suportar IMT sobre 390.000€, aplicando-se a mesma taxa de 6,5%. Terá, assim, que liquidar 25.350€ de imposto. No presente caso não é passível de aplicação nenhuma isenção ou redução de taxa. Destarte, no caso de se aplicar uma redução de taxa ou isenção ocorreria uma anulação parcial ou total do imposto suportado. Importa mencionar, que não haverá anulação de imposto quando esta resulte da variação do preço<sup>46</sup>.

**2.2. Após a celebração do contrato-promessa, B em busca de clientes, anuncia que pretende ceder a sua posição contratual. C mostra-se interessado em adquirir a posição de B, oferecendo-lhe o montante de 150.000€. B aceita a proposta de C, cedendo a sua posição contratual a C no dia 1 de maio de 2025.**

Resulta do supra exposto que B outorga um contrato de cessão de posição contratual com C. Assim, estamos perante um facto tributário, tributável em sede de IMT<sup>47</sup>. O imposto incide agora sobre a esfera do novo promitente adquirente, no caso o cessionário, de acordo com a al.e) do art.4º do CIMT.

Quanto ao valor tributável, diz-nos a 18ª do n.º 4 do art.12º do CIMT que o imposto incide apenas sobre a parte do preço paga pelo cessionário ao cedente. C pagou 150.000€ a B, sendo este montante a base tributável para a incidência de IMT.

---

<sup>45</sup>Cfr. Ficha Doutrinária, P 2017000688 de 22/09/2017.

<sup>46</sup> ROCHA, AS/BRÁS, EJM, *Tributação ...*, p. 601.

<sup>47</sup> Cfr. Al. b) do n.º 3 do art.2º do CIMT.

A taxa aplicável segue a regra explicitada no cenário inicial, continuando a não ser passível de aplicação qualquer isenção ou redução de taxa. Com efeito, a taxa é de 6,5%.

Ora, *in casu*, C terá de suportar 9.750€ de IMT. Assim, conforme o art. 22º do CIMT, como já explicitamos, o imposto deverá ser liquidado anteriormente à celebração do contrato de cessão da posição contratual.

Releva ainda mencionar que o IMT suportado por B adquire carácter definitivo. No sentido em que, para efeitos do n.º 3 do art. 22º que determina que só haverá liquidação adicional aquando da realização do contrato definitivo pela diferença entre o valor constante do contrato de compra e venda e o valor utilizado anteriormente para calcular a liquidação de IMT, apenas se considera o valor de IMT suportado aquando do contrato de cedência da posição contratual pelo cessionário e não o imposto suportado pelo cedente ou primitivo adquirente no momento da outorga do contrato-promessa. Com efeito, não existirá qualquer ajuste ou reembolso com base no imposto suportado pelo primitivo promitente adquirente, B.

Por outro lado, o montante suportado por C (9.750€) será levado em conta no momento da celebração do contrato definitivo, podendo ocorrer uma anulação total ou parcial deste imposto caso esta seja proveniente da aplicação de uma isenção ou redução de taxa<sup>48</sup>. Importa mencionar, que não haverá anulação parcial ou total de imposto caso a diferença resulte de variações de mercado e não da aplicação de uma redução ou isenção de taxa.<sup>49</sup>

Assumindo que isto não se verifica, antes da celebração do contrato definitivo C terá que suportar 32.500€ de IMT. Porém, a este o montante, retira-se o imposto já suportado aquando da cessão (9.750€), assim C terá que pagar 22.750€.

### 3. Cenário 3 – Contrato-promessa e ulterior ajuste de revenda / Cessão de posição contratual em contrato-promessa sem clausula de livre cedência

---

<sup>48</sup> ROCHA, AS/BRÁS, EJM, *Tributação...*, p.519.

<sup>49</sup> Vide, o exemplo dado por ROCHA, AS/BRÁS, EJM, *Tributação ...*, p.604.

**3. A Sociedade A e o B outorgam, no dia 1 de janeiro de 2025, um contrato-promessa, segundo o qual A promete vender a B um imóvel pelo valor de 500.000€. Na data da celebração do contrato, B entrega a A o montante de 100.000€ a título de sinal e princípio de pagamento. No dia 1 de março de 2025, B reforça o sinal e entrega 10.000€ a A. Importa ainda mencionar que o VPT do presente prédio urbano é de 400.000€.**

A celebração de um contrato-promessa não é um facto de gerador de IMT. O legislador visou tributar as situações em que o contrato-promessa poderia ser utilizado com um instrumento de evasão fiscal, quer pelas partes não terem intenção de vir a celebrar o contrato definitivo de compra e venda para evitar custos e impostos, bem como nas situações em que este contrato é utilizado com meio para adquirir uma posição negocial. O contrato-promessa na sua vertente de contrato preparatório, anterior ao contrato de compra e venda, nunca foi facto gerador de IMT.

Com efeito, no cenário apresentado supra não haverá incidência de IMT.

**3.1. B, promitente adquirente, tinha a intenção de vir a celebrar o contrato definitivo de compra e venda, como fica demonstrado pela inexistência de uma cláusula de cedência de posição contratual no contrato. Em abril de 2025, C comunica-lhe que tem muito interesse no imóvel e está disposto a pagar 150.000€ a B, de modo a adquirir a sua posição contratual. B expõe a situação a A, que consente na cedência da posição de promitente adquirente ao terceiro, C. Assim, em 1 de maio de 2025, B cede a sua posição contratual a C, pelo montante de 150.000€.**

**A 1 de junho de 2025, A e C celebram o contrato de compra e venda.**

De acordo com o capítulo anterior, o legislador não pretendeu tributar os contratos promessa sem cláusula de livre cedência porém, antecipando que após outorgar o contrato-promessa poderia, o promitente adquirente, perceber que a sua posição contratual é valiosa, decidiu prever que, caso este venha a ceder a sua posição, será tributado em sede de IMT. Ademais, a ausência de tributação no caso de o promitente adquirente ceder a sua posição e obter uma mais valia frustraria as opções feitas pelo legislador<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 304.

Vejamus a presente situação: B tinha a intenção de adquirir o imóvel quando outorgou o contrato-promessa, porém, perante um negócio vantajoso decidiu ceder a sua posição contratual de modo a obter uma vantagem patrimonial. Ainda que esta possibilidade não estivesse prevista no contrato, B pode ceder a sua posição contratual, sendo apenas necessário o consentimento do promitente vendedor, o que se verificou neste caso.

Resulta do exposto que estamos perante uma cessão da posição contratual com ajuste de revenda visto que B suportou até à cessão o montante de 110.000€ a título de sinal e princípio de pagamento e recebeu, por parte de C, o montante de 150.000€ para ceder a sua posição contratual. Assim, nos termos já explanados no capítulo anterior, temos um facto tributário com incidência de IMT.

O CIMT ficciona, de acordo com a al. e) do n.º 3 do art.2º, que a cedência da posição contratual com ajuste de revenda é sujeita a imposto, se se cumprirem dois requisitos. Exige-se, primeiro, que o primitivo promitente adquirente ceda a sua posição contratual, o que se verifica no presente caso visto que B cede a sua posição ao cessionário, C. Exige-se, adicionalmente, que entre o terceiro adquirente (cessionário) e o promitente vendedor seja celebrado o contrato definitivo de compra e venda. Segundo o exposto acima, A e C outorgaram o contrato de compra e venda, a 1 de junho de 2025, estando assim cumpridos ambos os requisitos legais para a incidência de imposto.

De acordo com o entendimento jurisprudencial<sup>51</sup> sobre esta matéria, o preceito em questão estabelece uma presunção natural de que se pode inferir um ajuste de revenda ou seja a obtenção de uma vantagem patrimonial por parte do cedente, desta cessão de posição contratual.

*In casu*, o sujeito passivo de imposto será o cedente, B. Cumprindo agora analisar o valor tributável que corresponderá a 500.000€, isto é, o valor constante do contrato, visto que o VPT é inferior<sup>52</sup>.

Como afirmou JOSÉ MARIA PIRES<sup>53</sup>, *trata-se de um regime de IMT particularmente gravoso, dado que o promitente adquirente que cedeu a sua posição contratual havia pago apenas o sinal (que normalmente é de valor muito inferior ao*

---

<sup>51</sup> Vide o previsto no Ac. do TCAN, proferido no Proc. 01447/07.7BEPRT, em 3.10.2024: “Conforme tem sido entendimento jurisprudencial, trata-se de uma presunção natural, isto é, de uma ilação ou inferência extraída de um facto conhecido para afirmar um facto desconhecido, como dispõe a norma do artigo 349.º do Código Civil.”

<sup>52</sup> Vide, FD n.º 13145 de 23.04.2018.

<sup>53</sup> PIRES, JM, *Lições ...*, p. 370.

*preço previsto para a transmissão definitiva) e, pelo facto de ceder a sua posição contratual a terceiro, vai ter que pagar imposto pela totalidade do preço da transmissão.*

B pagou 110.000€ como sinal, tendo recebido em troca pela cessão da sua posição contratual 150.000€, o que certamente configura obtenção de uma vantagem patrimonial. Porém, terá de suportar IMT sobre 500.000€, o que nos parece gravemente desproporcional e potencialmente violador do princípio da capacidade contributiva, como analisaremos no próximo capítulo.

Considerando que, tal como se verificou nos casos analisados supra, está em causa um prédio urbano, a taxa de IMT aplicável é 6,5%. Assim, B terá de suportar 32.500€ de IMT.

Mediante o exposto acima, resulta evidente que, B acabará por não obter uma vantagem patrimonial com a cessão da sua posição contratual. A mais-valia por si obtida foi de 30.000€, correspondendo este montante à diferença entre o que suportou de sinal e princípio de pagamento e o que obteve de C pela cessão. Todavia, terá de liquidar 32.500€ a título de IMT.

**3.2. Vamos supor agora uma situação distinta. B, em abril de 2025, fica desempregado, deixando de ter a estabilidade financeira necessária para efetuar este investimento no mercado imobiliário. Confrontado com a realidade de não poder concretizar o negócio e a possibilidade de perder o montante correspondente ao sinal por incumprimento do contrato-promessa, conversa com um amigo que demonstra interesse sobre o imóvel. No dia 1 de maio de 2025, B cede a sua posição contratual a C, pelo montante de 110.000€. A 1 de junho de 2025, A e C celebram o contrato de compra e venda.**

*In casu*, B pretendia concretizar a aquisição do imóvel através da realização do contrato de compra e venda com A, porém, a sua situação financeira alterou-se. Face, à possibilidade de perder o valor do sinal<sup>54</sup>, por incumprimento do contrato-promessa, optou por ceder a sua posição contratual.

---

<sup>54</sup> Cfr. Art. 424º CC

Como estabelecido no capítulo anterior, caso o primitivo promitente adquirente não obtenha uma vantagem patrimonial com a cessão da posição contratual, estará excluído da incidência de IMT, desde que, no prazo de 30 dias a contar da cessão, este declare à AT que não houve lugar ao pagamento de qualquer quantia além do sinal ou princípio de pagamento resultante do contrato-promessa. Podendo realizar esta demonstração através de documentos idóneos ou concedendo autorização para que a AT aceda à sua informação bancária. Importa mencionar que nem a AT, nem os Tribunais estabeleceram o que podem ser considerados documento idóneos para este efeito. A jurisprudência tem feito uma análise casuística de modo a determinar se existe ou não ajuste de revenda.

Com efeito, B poderá declarar à AT que não obteve qualquer vantagem patrimonial submetendo como prova o contrato de cessão de posição contratual, bem como o extrato da sua conta bancária que detalha a transferência da quantia de 110.000€ recebida de C. B, poderá também conceder autorização à AT para aceder às suas contas bancárias. Releva realçar que os meios de prova são alternativos, podendo B submeter documento idóneos a provar que não obteve uma mais-valia e não autorizar a AT a aceder às suas contas e vice-versa.

Decorre da jurisprudência que B poderá adicionalmente apresentar as razões pelas quais decidiu ceder a sua posição contratual, *in casu*, que ficou desempregado e que não teria a capacidade financeira expectável e necessária para concluir o negócio. Provando desta forma que a sua intenção não era a de obter uma vantagem patrimonial, mas sim evitar perder o montante já suportado a título de sinal e princípio de pagamento.

#### 4. Quadro-Resumo

	<b>Contrato-promessa com tradição</b>	<b>Contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual</b>	<b>Contrato-promessa sem cláusula de livre cedência de posição contratual (ajuste de revenda)</b>	<b>Contrato-promessa sem cláusula de livre cedência de posição contratual (sem ajuste de revenda)</b>
<b>Sinal / Adiantamentos</b>	110.000	110.000	110.000	110.000
<b>Valor constante do contrato de compra e venda</b>	500.000	500.000	500.000	500.000
<b>Base tributável</b>	500.000	110.000	500.000	-
<b>Taxa</b>	6,5%	6,5%	6,5%	-
<b>Montante de IMT</b>	32.500	7.150	32.500	-

#### IV. Análise à luz dos Princípios Constitucionais

A tributação do património é alvo de crítica pela Doutrina<sup>55</sup> que afirma que “(...) a detenção de riqueza não proporciona liquidez imediata, pelo que os impostos sobre o património são sempre, na sua essência, confiscatórios, dado que através deles o Estado se apropria de uma parte dela.”

Esta tributação é questionável à luz das exigências do princípio da capacidade contributiva, na medida em que não se vislumbra qual a real manifestação de capacidade económica que está a ser tributada. No IMI tributa-se a detenção do imóvel, em termos estáticos, tributação que nos casos em que o mesmo não produza rendimentos é idónea a pôr em causa a própria titularidade do imóvel e que quando o imóvel gera rendimentos implica dupla tributação económica em relação à tributação dos rendimentos gerados. Quanto ao IMT, o objeto da tributação parece ser a mobilização de fundos financeiros na aquisição de imóveis. Como mencionamos na introdução, ao adquirir um imóvel o contribuinte não demonstra capacidade contributiva adicional, apenas mobiliza a riqueza por si adquirida através dos seus rendimentos, que já são alvo de tributação. Neste sentido, crítica ainda, esta linha doutrinária<sup>56</sup>, “o carácter indiferente que eles possuem relativamente à capacidade real de os proprietários pagarem impostos, em especial quando os bens a eles sujeitos não produzem rendimentos.”

Como se verifica nos regimes em análise nesta dissertação, nos negócios que envolvem património, os contribuintes trocam imóveis por dinheiro ou vice-versa, não existindo imediatamente um aumento de capacidade contributiva real. Ainda que os contribuintes venham a rentabilizar a sua propriedade, este rendimento será tributado em sede de IRS. Vejamos, a título exemplificativo, o caso das cedências de posição contratual, para além do promitente adquirente suportar IMT, se obtiver uma mais valia com a cessão será novamente tributado.

Esta natureza da tributação do património pode conduzir a que os contribuintes tentem escapar da sua incidência.

---

<sup>55</sup> PIRES, José Maria – *O Adicional ...*, p.29

<sup>56</sup> PIRES, José Maria – *O Adicional ...*, p.29



*Com afirmado por HUGO SILVA<sup>57</sup>, O facto de os impostos se materializarem em ablações patrimoniais produzidas na esfera jurídica dos contribuintes, sem que receba em troca uma contrapartida direta e específica – traduzindo, por isso, desvantagens, na sua perspetiva –, o seu impulso natural passará por orientar a sua conduta de forma a minimizar ou evitar o seu pagamento, sempre que tal se lhes apresente como uma efetiva possibilidade.*

Reconhecendo a natureza confiscatória do IMT por si só, cumpre ainda analisar os regimes relevantes nesta tese, à luz dos princípios constitucionais.

## 1. Princípio da Capacidade Contributiva

Através da análise do quadro resumo supra, é notória uma diferença significativa, do ponto de vista da carga fiscal, entre os diferentes regimes de tributação do contrato-promessa.

Iniciando, a nossa análise pelo contrato-promessa com tradição do bem, verificamos que a carga fiscal é baseada no valor constante do contrato de compra e venda e não no valor suportado a título de sinal. Identificamos, então, um problema do ponto de vista da compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva<sup>58</sup>, visto que segundo este princípio o imposto deve incidir sobre a riqueza de modo determinado<sup>59</sup>. Com efeito, entendemos que apenas será compatível com este princípio a tributação, na totalidade, no momento da celebração do contrato de compra e venda e pagamento do preço.

*Como nos diz SÉRGIO VASQUES<sup>60</sup>, (...) o imposto só deve começar onde começa esta força económica, operando a capacidade contributiva com pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde essa força económica termine também, operando a capacidade contributiva como seu limite.*

---

<sup>57</sup> SILVA, Hugo Manuel Flores da, *Sistema Fiscal Português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos*, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas, 2020, p.722

<sup>58</sup> Cfr. ENGLISH, Joachim, *Ability to pay in European Tax Law*: “This proposal already contained core elements of the ability-to-pay principle, bearing in mind that in medieval times and even for centuries thereafter, one’s ability-to-pay was primarily reflected in one’s property: Taxation should not only take into account how much the taxable person is capable of contributing, but the tax burden should also increase consistently in proportion to the relevant taxpaying capacity.”

<sup>59</sup> Vide, VASQUES, S, *Direito...*, p. 296 “Um imposto não se pode dizer em correspondência com princípio da capacidade contributiva simplesmente por incidir sobre a riqueza mas apenas quando incida sobre a riqueza de modo que determinado - de um modo que reflita a força económica real do contribuinte e os recursos que a sua vida pessoal e familiar lhe deixa disponíveis para pagar imposto.”

<sup>60</sup> VASQUES, S, *Direito...*, p.296.

O princípio da igualdade tributária tem previsão constitucional na conjugação do art.12º e 13º com o art.103º da CRP que impõe um dever fundamental dos cidadãos de pagar imposto juntamente com o direito de pagar imposto sobre as mesmas condições. O princípio da capacidade contributiva consiste na materialização do princípio da igualdade, isto é, a manifestação em matéria fiscal deste princípio consagrado na CRP.

*Como afirma CASALTA NABAIS<sup>61</sup>, (...) o princípio da igualdade fiscal teve sempre insita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério - o critério da capacidade contributiva.*

Por seu turno, o princípio da capacidade contributiva manifesta-se em dois vetores fundamentais, como pressuposto e critério da tributação:

*Como pressuposto, exige não só que todos os tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objecto "bens fiscais", excluindo da tributação, por conseguinte, tanto o mínimo existencial como o chamado máximo confiscatório. (...) Enquanto critério da tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados.*

*Enquanto critério da tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados.<sup>62</sup>*

Cumprir analisar os regimes de tributação do contrato-promessa, à luz deste princípio na sua vertente de pressuposto de tributação, isto é, determinar se os factos que dão origem à tributação representam verdadeiramente uma demonstração de capacidade contributiva que justifique a sua escolha pelo legislador como factos geradores de IMT.

O princípio da antecipação do imposto, criado pelo legislador para garantir a obtenção da receita, não é compatível com o princípio da capacidade contributiva. A potencial movimentação de fundos a ser realizada pelo contribuinte para adquirir o imóvel só deve ser alvo de tributação quando se concretizar<sup>63</sup>. Entendemos que o legislador

---

<sup>61</sup> Nabais, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, p. 151.

<sup>62</sup> Nabais, JC, *Direito ...*, pp. 152 a 153.

<sup>63</sup> Nabais, JC, *Direito ...*, p.154: "Daqui decorre, seja a ilegitimidade constitucional das presunções absolutas de tributação o e das chamadas sanções impróprias, seja a necessidade duma válvula de escape para obstar a situações de grave iniquidade no caso da tributação assente em fições, seja o questionar da

transgride o princípio da capacidade contributiva, tributando a manifestação de riqueza potencial do contribuinte e não a real.

Decorre da Doutrina<sup>64</sup> que, o presente princípio enquanto pressuposto de tributação *afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto.*

Ora, no momento da celebração do contrato-promessa acompanhado da tradição, o contribuinte demonstra capacidade contributiva apenas na medida do pagamento do sinal, que tem um valor muito inferior ao do valor acordado para a celebração do contrato de compra e venda, sob o qual o contribuinte tem que suportar imposto.

Como vimos nos exemplos acima, pode o promitente adquirente incumprir o contrato por uma multiplicidade de razões. Assim, só será congruente com o princípio em análise a tributação pela capacidade contributiva efetivamente demonstrada pelo contribuinte, isto é, o pagamento do sinal e adiantamento de pagamento.

Posto isto, entendemos a necessidade de salvaguardar a receita da possibilidade de evasão fiscal através da não realização do contrato de compra e venda, como abordamos nos capítulos anteriores.

Porém, parece-nos demasiado extensivo da parte do legislador tributar, desde o facto composto que consiste no contrato-promessa acompanhado da tradição do bem, a totalidade do valor constante do contrato de compra e venda. Quando, de outra forma, poderia assegurar a receita acompanhando as demonstrações de capacidade contributiva do contribuinte, tributando sempre que este realiza pagamentos até ao momento do contrato de compra e venda. É certo que esta solução levaria a um maior número de liquidações, mas seria compatível com os princípios constitucionalmente protegidos.

Importa ressaltar, tal como exploramos no capítulo supra, que caso o contrato definitivo não se venha a realizar e o promitente adquirente abandone a posse do imóvel, este poderá ser parcialmente reembolsado, caso ainda não tenham passado mais de seis

---

específica configuração dos pagamentos antecipados de impostos e da proibição absoluta da aplicação analógica das normas jurídicas fiscais essenciais.”

<sup>64</sup> Nabais, JC, *Direito...*, p.153.

anos após a tradição do imóvel. Desta forma, o legislador suaviza a afronta ao princípio da capacidade contributiva, porém não a resolve totalmente.

Seguindo esta lógica, embora significativamente mais grave, temos o regime de tributação da cessão de posição contratual, quanto o contrato não prevê uma cláusula de livre cedência. Como vemos no quadro resumo, também neste caso o contribuinte suporta imposto, sendo o valor tributável o valor constante do contrato como preço. Com efeito, o legislador adota nestes casos um regime sancionatório e profundamente gravoso. O presente princípio determina que “(...) a capacidade contributiva tem que basear-se na força ou potencialidade económica, expressa na titularidade ou utilização da riqueza (ou do rendimento)”<sup>65</sup>. *In casu*, resulta evidente que o contribuinte não utiliza o montante sobre o qual está a ser tributado, nem detém a propriedade do imóvel. Assim, não conseguimos identificar a capacidade contributiva que legislador pretende tributar, considerando que estende a tributação a um valor que não foi suportado pelo contribuinte abalroando assim de uma forma gravosa o princípio da capacidade contributiva.

Embora consideremos, que estes regimes sejam inconstitucionais mediante o exposto acima, compete ainda analisá-los à luz do princípio da capacidade contributiva, agora na sua vertente de critério de tributação.

Releva, assim, abordar o tópico da igualdade vertical e igualdade horizontal<sup>66</sup>, sendo que a primeira determina que os contribuintes com diferentes capacidades contributivas, devem ser tributados de forma distinta e, a segunda determina que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem suportar o imposto de igual forma.

Vejamos que, o regime de tributação dos contratos promessa com cláusula de livre cedência determina que o promitente adquirente suporte imposto sobre o valor do sinal. Já o regime de tributação dos contratos promessa sem cláusula de livre cedência, nas situações em que o promitente adquirente cede a sua posição, comprovando que apenas recebeu em troca o valor que tinha suportado, determina que o cedente não suporta

---

<sup>65</sup>NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 1998, p.463.

<sup>66</sup> Nabais, JC, *Direito...*, pp. 151 a 154, “Correspondendo a um dever constitucionalmente consagrado, encontra-se adstrito aos princípios da generalidade e da igualdade, plasmados nos artigos 12.º e 13.º da Constituição. Tais princípios concretizam-se, por um lado, na circunstância de, prima facie, todos os cidadãos se encontrarem obrigados ao cumprimento do dever de pagar impostos, e, por outro, no facto de tal dever ser aferido por um mesmo critério: o da capacidade contributiva, determinando que deve ser suportado igual imposto por aqueles que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto, em termos qualitativos ou quantitativos, por aqueles que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção dessa diferença (igualdade vertical).”

imposto. Ambos estes regimes correspondem ao princípio da capacidade contributiva, porém, se olharmos para as consequências fiscais do regime do contrato-promessa acompanhado da tradição do imóvel, bem como, do regime da cessão da posição contratual com ajuste de revenda, notamos uma discrepância extremamente significativa.

Estamos perante quatro cenários em que, um não tem nenhum impacto a nível de IMT, justamente porque o cedente não demonstra nenhuma capacidade contributiva, e três em que a capacidade contributiva demonstrada é a mesma, mas a carga fiscal é assaz diferente.

Admitimos que o presente princípio tenha que ser articulado com outros princípios constitucionais, designadamente o princípio do estado social. Este último, justifica muitas distorções ao princípio da capacidade contributiva enquanto critério de tributação. O art. 103º da CRP determina que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”, ditando o n.º 4 do art. 104º da CRP que “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”

Comprendemos então, que o legislador decidiu tributar o contrato promessa, nos seus diversos regimes, por razões de combate à fraude e à evasão fiscal e de salvaguarda da obtenção de receitas. O combate à evasão fiscal é uma exigência de justiça na tributação, portanto ainda uma imposição de igualdade no sentido de tributar do mesmo modo realidades que economicamente conduzem ao mesmo resultado. Justificando assim, a compressão o princípio da capacidade contributiva para prosseguir estes fins.

*Como reconhece o TC, no Ac. n.º 806/93<sup>67</sup>: Mas, se o princípio da igualdade não proíbe que haja diferenças de tratamento na lei, antes por vezes as impõe directa ou indirectamente, o que com segurança se pode dizer é que tal princípio proíbe, isso sim, as discriminações arbitrárias, irrazoáveis ou infundadas, sendo tidas como tais todas as que não encontrem um apoio suficiente na distinta materialidade das diferentes situações que se contemplam ou na compatibilização do aludido princípio da igualdade com outros princípios constitucionalmente acolhidos.*

Assim, ainda que possam ocorrer desvios ao princípio da capacidade contributiva, de modo a atender a outros princípios constitucionais, este tratamento só pode existir se passar no crivo de um juízo de proporcionalidade, ou seja se existir uma relação de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito entre os fins de combate à

---

<sup>67</sup> Vide, Ac. TC n.º 308/01 e Ac. TC n.º 806/93.

fraude e evasão fiscal (com a concomitante praticabilidade das normas que os prosseguem) e a discriminação por elas introduzida.

No caso do contrato-promessa com tradição, parece o regime ser adequado a cumprir os objetivos do legislador, na medida em que assegura a receita, mas permite ao contribuinte reaver uma parte do imposto caso não venha a celebrar o contrato definitivo.

No caso do ajuste de revenda, o cenário é bastante diferente. O objetivo e a razão de ser da norma não são claros, como é evidenciado através da comparação com o tratamento dos contratos com cláusula de livre cedência. Efetivamente o negócio realizado em ambos os cenários é o mesmo, sendo a consequência fiscal muito mais gravosa no primeiro. Concretizando esta comparação com os valores dos cenários expressos acima, percebemos que, a capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes é mesma (110.000€), enquanto o imposto a pagar difere significativamente (7.150€ comparativamente a 32.500€). Segundo o princípio da capacidade contributiva, seguindo a igualdade horizontal, os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem suportar o mesmo imposto assim, entendemos que esta diferenciação por parte do legislador é incompatível com o princípio da igualdade tributária.

Acresce que, tanto o promitente adquirente que cedeu a sua posição contratual, como o comprador final (cessionário) suportam imposto sobre o valor constante do contrato de compra e venda. Sendo que, o primeiro apenas obteve uma pequena mais valia e o segundo adquiriu efetivamente um imóvel, dispondo de valores muito diferentes para obter estes resultados. Temos assim, outra incompatibilidade com o presente princípio, desta vez na medida da igualdade vertical, considerando que estamos perante dois contribuintes com capacidades contributivas distintas que são tributados da mesma forma.

Na nossa ótica, o regime do ajuste de revenda não passa no crivo da proporcionalidade como teste. Sendo desadequado e desnecessário a prosseguir os fins extrafiscais pretendidos, considerando que o regime de tributação do contrato promessa com cláusula cedência realiza estes propósitos, sendo assim desnecessário e desproporcional o mais gravoso, regime do ajuste de revenda.

Neste sentido, importa mencionar a decisão do TC, no Ac.590/2015<sup>68</sup> que determinou que o imposto de selo sobre imóveis de elevado valor, na versão em que

determinava que estava sujeita a IMI a propriedade sobre imóveis cujo VPT, constante da matriz seja igual ou superior a 1.000.000,00€. A questão avaliada pelo Tribunal prendia-se com o facto de que, sob este regime, tínhamos contribuintes com um imóvel com um VPT superior a 1.000.000€ sujeitos a tributação e contribuintes com 10 imóveis com VPT de 900.000€ não sujeitos a tributação. Ainda que, os Doutos Juizes do TC não tenham considerado este regime inconstitucional, argumentando que o legislador é livre de determinar as situações jurídicas que pretende tributar, pensamos que as críticas que foram feitas ao mesmo têm mérito<sup>69</sup>, sendo igualmente aplicáveis aos regimes em análise nesta dissertação.

Conforme o *supra* expendido, resulta evidente que, no caso vertente, o legislador escolheu tributar de forma mais intensa, os contratos promessa sem cláusula de livre cedência quando ocorre um ajuste de revenda. O legislador opta por seleccionar este facto tributário, sujeitando-o a uma tributação segundo o valor determinado para a aquisição de um imóvel que o contribuinte não realiza tendo, portanto, na nossa ótica, uma natureza confiscatória<sup>70</sup> e violadora do princípio da capacidade contributiva.

## 2. Princípio da Coerência do Sistema Fiscal

Abordando agora a questão da tributação dos contratos promessa com uma cláusula de livre cedência, já vimos que valor tributável, neste último caso, se distingue dos anteriores, sendo apenas o montante suportado a título de sinal ou adiamento de pagamento. Neste sentido, não parece existir qualquer problema quanto ao princípio da capacidade contributiva, mas isto não significa que este regime não esteja sujeito a críticas. Com efeito, pensamos ser importante realizar uma reflexão sobre esta tributação, à luz do princípio da coerência do sistema.

Como nos diz SÉRGIO VASQUES, *O princípio da coerência sistemática, portanto, obriga o legislador a construir tributos tanto quanto possível isentos de contradições materiais e que, por si mesmos e na articulação com os demais*

---

<sup>69</sup> Vide, VASQUES, S, *Direito...*, p.306: “É fácil ver, no entanto, que o tratamento que o tribunal assim dá ao imposto do selo sobre imóveis de elevado valor esvazia por inteiro o princípio da capacidade contributiva e deixa o legislador entregue ao mais largo arbítrio. A capacidade contributiva não se pode medir em função dos factos avulsos que o legislador entenda onerar. A igualdade não se mede olhando apenas ao que a lei abrange.” e DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2018, p.236.

<sup>70</sup> DOURADO, AP, *Direito ...*, p.223.

*tributos, sejam capazes de produzir resultados condizentes com o princípio da igualdade tributária.*

Este princípio impõe a análise do sistema como um todo, determinando se este conduz a resultados desigualitários e, conseqüentemente, injustos.

Abandonamos a visão microscópica de cada regime, cumprindo abordar a análise à luz deste princípio<sup>71</sup> (...) *numa visão macroscópica dos limites materiais da tributação, aos chamados limites sistemáticos ou limites decorrentes do(s) sistema(s) em que os impostos se inserem, o que abarca dois vectores - o dos limites intra-sistemáticos, a exigir coerência entre os diversos impostos e no seu conjunto (sistema fiscal), e o dos limites extra-sistemáticos, a reclamar coerência dos impostos e do sistema fiscal com os sistemas excêntricos em que se integram (isto é, com o sistema jurídico público e com o sistema jurídico global).*

Vejam, o contrato-promessa com cláusula de cedência de posição contratual e o contrato-promessa quando ocorre um ajuste de revenda são factos sujeitos a tributação em sede de IMT mas também, na realização da cessão da posição contratual, são tributadas as mais valias obtidas em sede de IRS<sup>72</sup>. Assim, se olharmos para o sistema fiscal como um todo, vemos que o legislador não tenta reequilibrar a tributação destes factos, apesar da compressão que sofre o princípio da capacidade contributiva na tributação destes contratos.

Já analisamos a motivação do legislador que justifica a tributação destes contratos, porém, importa agora compará-la com a decisão do legislador de isentar de tributação a aquisição de prédios para revenda<sup>73</sup>.

No segundo caso, e considerando a crise de habitação que ocorre no país nos dias de hoje, o legislador isentou a aquisição de imóveis com a intenção de revenda, com o objetivo de fomentar a movimentação do mercado imobiliário, gerando uma maior oferta de imóveis de modo a corresponder à procura existente. Seguindo esta lógica, não figura como coerente a argumentação do legislador quanto à tributação dos contratos promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual. Visto que, neste últimos o legislador penaliza a iniciativa económica dos contribuintes, tributando a presença de uma cláusula de livre cedência porque considera que intenção do promitente adquirente é obter uma vantagem patrimonial e não a de realizar o contrato definitivo.

---

<sup>71</sup> NABAIS, JC, *Direito ...*, p. 160.

<sup>72</sup> MORAIS, Rui, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, 2016, p.133.

<sup>73</sup> Cfr. Art.7º do CIMT: “São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda (...)”



Ora, por um lado temos um investidor que, com base na sua disponibilidade financeira, opta por celebrar um contrato-promessa com cláusula de livre cedência, com a intenção de negociar e ceder a sua posição contratual. Por outro lado, temos um investidor com maior capacidade económica que decide adquirir um imóvel com o objetivo de o revender. Em ambos os casos, os contribuintes pretendem obter uma vantagem patrimonial através da realização destes negócios. Neste sentido, não conseguimos compreender o motivo pelo qual o legislador lhes decidiu conferir um tratamento tão distinto. Assim, levantam-se algumas questões ligadas ao princípio da coerência sistemática.

A este respeito, a Doutrina defende que este princípio determina que o legislador não deve pôr em causa a igualdade tributária realizando escolhas contraditórias<sup>74</sup>, o que nos parece suceder no caso em apreço. Defendendo HUGO SILVA<sup>75</sup> que “Um agregado normativo será sistemático (coerente) quando as suas componentes (normas) se encontrem articuladas de modo harmonioso e não contraditório entre si.”

Ora, no caso em apreço, os contratos promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual e a correspondente cessão de posição, por um lado, e os contratos de compra e venda de imóveis celebrados com a intenção de revender, por outro, não só são realizados com intenções semelhantes, como têm consequências semelhantes no mercado imobiliário. O objetivo dos investidores é obter uma mais valia através de um investimento no mercado imobiliário, investimento este que, por sua vez, fomenta o mercado. Neste sentido, não conseguimos encontrar um propósito extrafiscal que justifique este tratamento diferenciado.

Deste modo, resulta evidente que submetendo os presentes regimes ao “teste de despistagem”<sup>76</sup> do princípio da coerência do sistema, estes falham visto que violam este princípio, na medida em que determinam um tratamento desigual dos contribuintes, sem nenhum fundamento válido.

---

<sup>74</sup> Cfr. VASQUES, S, *Direito...*, p.358: “O princípio da coerência a que se refere a doutrina significa, portanto, que o legislador não deve pôr em causa a igualdade tributária e legitimação material do sistema através de escolhas contraditórias, seja no plano interno da estruturação dos tributos públicos e da sua articulação recíproca, seja no plano externo da relação entre a lei fiscal e outros ramos do direito.”

<sup>75</sup> SILVA, Hugo Manuel Flores da, *Sistema ...*, p.727.

<sup>76</sup> Vide, VASQUES, S, *Direito...*, p.360: “Em suma, a coerência sistemática representa uma ferramenta metodológica que serve sobretudo ao controlo da igualdade tributária, pois que as situações em que um tributo se estrutura ou articula de forma incoerente são situações em que se gera um tratamento desigual dos contribuintes sem fundamento materialmente válido. O princípio da coerência sistemática constitui, portanto, uma espécie de “teste de despistagem” das lesões da igualdade tributária e, com isso, um instrumento útil na garantia da legitimidade dos tributos públicos.”

Segundo a Doutrina<sup>77</sup>, *Não obstante esta sua falta de autonomia (para conduzir à inconstitucionalização das leis) e as demais limitações em que se move, o princípio da coerência do sistema sempre se apresenta como um auxiliar importante no desencadear da operacionalidade prática dos princípios constitucionais, de que vimos falando, mormente do princípio da igualdade fiscal que, perante uma assistemática, mais facilmente se pode concluir pela sua violação.*”

Entendemos que, a violação deste princípio, por si só, não determina a inconstitucionalidade<sup>78</sup> das normas em causa, porém, esperamos que faça o legislador repensar a tributação dos contratos promessa, com vista a uma alteração do CIMT nesta matéria.

Com efeito, no nosso entender, deveria o legislador alterar o regime de tributação destes contratos para que passassem a produzir resultados compatíveis com o presente princípio, permitindo a aplicação da isenção para aquisição de imóveis para revenda os promitentes adquirentes que cedam a sua posição contratual, nos mesmos termos.

---

<sup>77</sup> NABAIS, JC, *O Dever ...*, p.600.

<sup>78</sup> Vide, SILVA, Suzana Tavares da, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2013, p.24 : “Na verdade, o princípio da "justeza" ou da conformidade funcional que serve de "tópico" à interpretação das normas constitucionais, ao impedir que em sede de concretização da Constituição se opere uma alteração na repartição de funções constitucionalmente estabelecida, parece inviabilizar a possibilidade de o Tribunal Constitucional poder vir a decidir pela inconstitucionalidade de uma norma fiscal com fundamento exclusivo na violação do princípio da coerência.”

## V. Conclusão

Em suma, verificamos que o legislador confrontado com a criatividade dos contribuintes, que optavam por realizar negócios que conduziam a resultados económicos similares à realização de contratos de compra e venda mas que escapavam da tributação em sede de IMT. Optou, com a entrada em vigor do CIMT, por alargar a base de incidência do imposto, passando a tributar o contrato-promessa com cláusula de cedência de posição contratual; a consequente cessão de posição e a cessão de posição de contratual, associada a um contrato promessa que não contém essa cláusula.

Ao analisar o contrato-promessa como facto gerador de imposto conseguimos denotar a complexidade das diferentes normas aplicáveis que, mediante os vários cenários que expusemos, conduzem a cargas de imposto significativamente desiguais, desproporcionais e desadequadas aos fins que o legislador pretende atingir.

Temos que destacar a tributação da cessão da posição contratual, no caso dos contratos-promessa que não prevêm uma cláusula de cedência da posição contratual. Estes concretizam, entre os vários regimes analisados, a violação mais intensa aos princípios da capacidade contributiva. Assim, entendemos que a manutenção deste regime no CIMT é inoportável.

Urge que seja tomada uma iniciativa legislativa que permita rever os regimes de tributação do contrato-promessa, em sede de IMT. Num imposto em que, a sua mera existência já levanta questões quanto ao princípio da capacidade contributiva, entendemos ser ainda mais gravosa a afronta que os regimes nele previstos representam tanto a este princípio, como ao princípio da coerência do sistema fiscal.

## I. Bibliografia

- ANDRADE, Fernando Rocha, Reflexões em torno do “Imposto mais estúpido do mundo”, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra Editora, 2006.
- BASTO, José Xavier de – As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e do património em Portugal, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XLI, 1998.
- CARREIRA, Medina – A tributação do património. Necessidade da sua reforma. Um modelo alternativo, CTF, nº 386, 1997.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida Costa - Noções Fundamentais de Direito Civil, 7ª Edição, Almedina, 2018.
- DOURADO, Ana Paula - Direito Fiscal - Lições, 3.ª Edição, Almedina, 2018.
- GOMES, Nuno Sá – Tributação do Património, Almedina, Coimbra, 2005.
- MORAIS, Luís D. S. – Algumas notas em especial sobre a tributação de prédios urbanos no contexto da reforma da tributação do património, 15 Anos da Reforma Fiscal, Jornadas de Homenagem ao Professor Pitta e Cunha, Almedina, 2005.
- MORAIS, Rui – Sobre o IRS, 3.ª Edição, Almedina, 2016, versão em atualização disponibilizada aos alunos do Mestrado em Direito da Escola do Porto da Faculdade de Direito da UCP.
- NABAIS, J. Casalta - As bases constitucionais da reforma da tributação do património, Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2005.
- NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, 11.ª Edição, Almedina, 2019.
- NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, 1998.
- NETO, Abílio - Código Civil Anotado, 20.ª Edição, Almedina, 2018.
- PIRES, José Maria - Lições de Impostos sobre Património e do Selo, 2.ª Edição, Almedina, 2013.

- PIRES, José Maria - O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, 2018.
- SILVA, Hugo Manuel Flores da, Sistema Fiscal Português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídicas, 2020.
- SILVA, Suzana Tavares da - As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2013.
- VALDEZ, Vasco - A reforma da tributação do património, Estudos em Homenagem ao Professor Pitta e Cunha, II, Almedina, 2010.
- VASQUES, Sérgio - Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, 2018.
- ROCHA, António Santos/BRÁS, Eduardo J. M. – Tributação do Património, 3ª Edição, Almedina, 2022.

## II. Lista de Jurisprudência

### **Tribunal Constitucional**

Acórdão do TC n.º 393/2022, proferido no processo n.º 146/2022, de 26/05/2022, Relator Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220393.html>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do TC n.º 590/2015, proferido no processo n.º 542/14, de 11/11/2015, Relator Conselheiro Fernando Ventura, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150590.html>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do TC n.º 308/01, proferido no processo n.º 450/92, de 03/07/2001, Relator Conselheiro Tavares da Costa, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010308.html>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

### **Supremo Tribunal Administrativo**

Acórdão do STA proferido no processo n.º 02443/08.2BEPRT, de 28/04/2021, Relator Paula Cadilhe Ribeiro, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/529b6e2adad54ae3802586d90050b475?OpenDocument&Highlight=0,02443>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 0499/10, de 03/11/2010, Relator Isabel Marques da Silva, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/f03c6f8ce9e4ad42802577d6004ffe17?OpenDocument&Highlight=0,0499%2F10>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 0924/09, de 21/04/2010, Relator Dulce Neto, disponível em

<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/27ad0b9c1ed063f1802577130030079f?OpenDocument&Highlight=0,0924%2F09>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

### **Tribunais Administrativos**

Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 138/08.6BEALM, de 24/04/2024, Relator Patrícia Manuel Pires, disponível em

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2410acd4f065dcd480258b0b005c7e18?OpenDocument&Highlight=0,138%2F08.6BEALM>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 01447/07.7BEPRT, de 10/03/2024, Relator Paulo Moura, disponível em

<https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/1e1bd98ced77ba280258bf6003e3b8b?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00806/12.8BEPNF, de 15/04/2021, Relator Margarida Reis, disponível em

<https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/0fd9693f6d123862802586c000463141?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)

## **CAAD**

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 291/2021-T, de 01/02/2022, Os Árbitros  
Conselheiro Carlos Cadilha (Presidente), Henrique Nogueira Nunes e Francisco  
Melo (Vogais) , disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=2&id=6109>

(Última consulta a 28 de Março de 2025)



### III. Outra Jurisprudência

#### Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do STA proferido no processo n.º 0520/14, de 03/02/2016, Relator Dulce Neto, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/da2c7daa5afb-d83e80257f7e004ed1b8?OpenDocument> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 01061/11, de 04/12/2012, Relator Valente Torão, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2a6dd557bf703022802579f20047ed87?OpenDocument> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 329/10-30, Relator Jorge Lino, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-sta/32230-2011-4059474> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 01005/08, de 02/11/2009, Relator António Calhau, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5f12bb8b7edf1cc28025755f005c65b9?OpenDocument> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do STA proferido no processo n.º 0934/08, de 06/05/2009, Relator Jorge de Sousa, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7fd68e0a8d2f762e802575ba004cbe91?OpenDocument> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

#### Tribunais Administrativos

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 01447/07.7BEPRT, de 10/03/2024, Relator Paulo Moura, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/1e1fbd98ce>

[d77ba280258bf6003e3b8b?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa](https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ddfc2797acef74f9802589dc0051c256?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa)  
(Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 1030/07.7 BELRS, de 06/22/2023, Relator Maria Cardoso, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ddfc2797acef74f9802589dc0051c256?OpenDocument&Highlight=0,1030/07.7,BELRS> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 1225/08.6BELRS, de 11/10/2022, Relator Jorge Cortês, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/42e849976b33e8ae802588fa004f678d?OpenDocument&Highlight=0,1225/08.6BELRS> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 02098/11.7BEPRT, de 10/06/2022, Relator Rosário Pais, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/6b6c3309acdce5f980258950003650a3?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00191/20.4BEBRG, de 04/27/2022, Relator Paula Moura Teixeira, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/43ceaf7f0ee779680258836003a6b5c?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 02341/07.7BEPRT, de 02/03/2022, Relator Cristina da Nova, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/31551d0bfc7baad2802587e30058779a?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 03463/11.5BEPRT, de 16/09/2021, Relator Cristina Travassos Bento, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2abbc1e40cf58d208025875e004fe478> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 01126/07.5BEPRT, de 27/05/2021, Relator Margarida Reis, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f2482233e396341f802586e7003cd6ec?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 08442/15, de 14/04/2016, Relator Jorge Cortês, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/59ce-fbf9ed0520c780257fa2004c933e?OpenDocument&Highlight=0,08442/15> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 898/10.4BEALM, de 16/09/2021, Relator Catarina Almeida e Sousa, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/898-2021-191412675> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00927/07.9BEPRT, de 30/04/2019, Relator Celeste Oliveira, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b4481739c865d1128025844e0033fbf5?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 01436/08.4BEVIS, de 08/02/2018, Relator Barbara Tavares Teles, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/180e771d4f7cae5e802582830047ffad?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 11 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00741/07.1BEBRG, de 31/10/2013, Relator Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/8334f6c8c017cef980257c27003f0234?OpenDocument&Highlight=0,contrato,promessa,IMT> (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do TCAN proferido no processo n.º 00179/05.5BEMDL, de 31/10/2013, Relator Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/8cede24c28>

[a4672580257c27003c4921?OpenDocument&Highlight=0,contrato,pro-messa,IMT](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_imt=1&s_outros=1&s_processo=540/2024&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=8810) (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

## CAAD

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 540/2024-T, de 09/12/2024, O Árbitro Mariana Vargas, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_outros=1&s\\_processo=540/2024&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=8810](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_imt=1&s_outros=1&s_processo=540/2024&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=8810) (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 723/2023-T, de 26/04/2024, Os Árbitros José Poças Falcão (Presidente do Tribunal Arbitral) Sérgio Santos Pereira (Árbitro adjunto) Marta Vicente (Árbitro adjunta Relatora), disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s\\_processo=723/2023-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=7939](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=723/2023-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7939) (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 354/2022-T, de 15/05/2023, Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitra-presidente), Jesuíno Alcântara Martins e José Alberto Pinheiro Pinto (árbitros-vogais), disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s\\_processo=354/2022-T&id=7109](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=354/2022-T&id=7109) (Última consulta a 11 de Dezembro de 2024)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 578/2021-T, de 02/02/2022, O Árbitro António de Barros Lima Guerreiro, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=cedência+de+posição+contratual&id=6098](https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_imt=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=cedência+de+posição+contratual&id=6098) (Última consulta a 11 de Dezembro de 2024)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 199/2019-T, de 26/09/2019, O árbitro Professor Doutor Jónatas Machado, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=416&id=4328> (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 567/2017-T, de 15/05/2018, Os Árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Professor Doutor Fernando Borges

Araújo e Dr. Nuno Maldonado Sousa, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=promessa&id=3521](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imt=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=promessa&id=3521) (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 601/2014-T, de 30/01/2015, Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Carla Castelo Trindade e Prof. Doutora Nina Aguiar (árbitros vogais), disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_outros=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=contrato-promessa&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1154](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imt=1&s_outros=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=contrato-promessa&s_artigos=&s_texto=&id=1154) (Última consulta a 11 de Dezembro de 2024)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 29/2013-T, de 08/07/2013, Os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jorge Carita e Adelaide Moura, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_outros=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=sisa&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=105](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imt=1&s_outros=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=sisa&s_artigos=&s_texto=&id=105) (Última consulta a 15 de Dezembro de 2024)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 58/2012-T, de 30/09/2012, O Árbitro Fernando Miguel Lourenço, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_imt=1&s\\_outros=1&s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=sisa&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=47](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imt=1&s_outros=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=sisa&s_artigos=&s_texto=&id=47) (Última consulta a 10 de Janeiro de 2025)

Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 63/2012-T, de 01/08/2012, O Árbitro Maria da Graça Martins, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=63/2012-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=39](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=63/2012-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=39) (Última consulta a 11 de Dezembro de 2024).

#### **IV. Outras Fontes**

ENGLISCH, Joachim – Ability to pay European Tax Law.

COSTA, Jose Manuel M. Cardoso da - The Ability to Pay Principle in Portuguese Constitutionalism and in the Jurisprudence of the Constitutional Court.

Despacho da AT P-2010003720 – IV nº 1170 de 12/11/2010, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IVE\\_1170 - 3720\\_2010\\_validade do DUC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IVE_1170_-_3720_2010_validade_do_DUC.pdf) (Última consulta a 22 de Janeiro de 2025)

Despacho da AT P-2020000839 – IV nº 18445 de 02/11/2020, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT\\_IV\\_18445.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_18445.pdf) (Última consulta a 22 de Janeiro de 2025)

Despacho da AT P-2017000688 – IV nº 12151 de 22/09/2017, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT\\_IV\\_12151.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_12151.pdf) (Última consulta a 22 de Janeiro de 2025)

Despacho da AT P-2019000098 – IV nº 15012 de 17/03/2019, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IVE\\_15012.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IVE_15012.pdf) (Última consulta a 22 de Janeiro de 2025)

Despacho da AT P-2018000171 – IV nº 13145 de 23/04/2018, disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT\\_IV\\_13145.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IMT_IV_13145.pdf) (Última consulta a 22 de Janeiro de 2025)