



Universidades Lusíada

Seia, Cristina Aragão

Do conceito de revenda para efeitos de benefício da isenção de imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis

<http://hdl.handle.net/11067/4582>

<https://doi.org/10.34628/53xq-x368>

Metadados

Data de Publicação

2017

Resumo

O caso que serve de base ao presente estudo assenta numa hipótese dotada de substrato real, em que se discute o conceito de revenda para efeitos de benefício da isenção prevista no artigo 7.º do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, equacionando-se a aplicação do conceito alargado de transmissão do artigo 2.º do referido diploma legal ou, em alternativa, do conceito civil de transmissão a que se refere o artigo 874.º do Código Civil. Analisadas as especificidades d...

The practical case-study that constitutes our study is based on an hypothesis with a real substrate in which we discuss the concept of "resale" in the purpose of benefiting from the exemption provided for in article 7 of the Municipal Tax Code on Real Estate Transfer Rates, considering the application of a broad concept of transmission provided by the article 2 of the said legal diploma or, alternatively, of the civil concept of transmission referred to in article 874.º CC. Analyzed the specifi...

Palavras Chave

Impostos municipais - Portugal, Propriedade imobiliária e impostos - Portugal

Tipo

article

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULL-FD] LD, s. 2, n. 17 (2017)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-04-27T15:12:09Z com informação proveniente do Repositório

DO CONCEITO DE REVENDA PARA EFEITOS DE BENEFÍCIO DA ISENÇÃO DE IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA DE IMÓVEIS

ABOUT THE “RESALE” CONCEPT IN THE PURPOSE OF BENEFITING FROM THE EXEMPTION OF MUNICIPAL TAX CODE ON REAL ESTATE TRANSFER RATES

Cristina Aragão Seia ¹

Resumo: O caso que serve de base ao presente estudo assenta numa hipótese dotada de substrato real, em que se discute o conceito de revenda para efeitos de benefício da isenção prevista no artigo 7º do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, equacionando-se a aplicação do conceito alargado de transmissão do artigo 2º do referido diploma legal ou, em alternativa, do conceito civil de transmissão a que se refere o artigo 874º do Código Civil. Analisadas as especificidades da hipótese, optou-se pelo conceito civilístico, que equipara a revenda à compra e venda, cujos elementos essenciais se entendeu estarem reunidos.

Palavras-chave: Imposto Municipal sobre Transmissões; Isenção; Caducidade; Revenda; Meio de pagamento do preço.

Abstract: The practical case-study that constitutes our study is based on an hypothesis with a real substrate in which we discuss the concept of “resale” in the purpose of benefiting from the exemption provided for in article 7 of the Municipal Tax Code on Real Estate Transfer Rates, considering the application of a broad concept of transmission provided by the article 2 of the said legal diploma or, alternatively, of the civil concept of transmission referred to in article 874º CC. Analyzed the specificities of the hypothesis, we concluded for the application of the civilistic concept, in which equates the “resale” to the purchase and sale, whose essential elements were understood to be gathered.

Keywords: Transmission Municipal Tax; Exemption; Expiry; Resale; Forms of price payment.

¹ Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Lusíada - Norte (Porto).

Sumário: 1. Hipótese prática. 2. Aplicabilidade da isenção de IMT. 2.1. Enquadramento legal. 2.2. Âmbito de aplicação. 2.3. Noção de revenda. 3. Conclusões. 4. Bibliografia. a) Doutrina; b) Legislação; c) Jurisprudência.

1. Hipótese prática.

Figure-se, em sede académica, a seguinte hipótese dotada de substrato real:

A sociedade imobiliária A adquiriu um imóvel para revenda, tendo beneficiado da isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões (IMT) prevista no artigo 7º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT). Volvidos 18 meses, vendeu à sociedade X o mesmo imóvel, por escritura que designou por “compra e venda e assunção de dívida”. Nesta escritura, foi estabelecido como preço da compra e venda o valor de € 150.000, tendo ficado acordado que, deste valor, € 75.000 seriam pagos em numerário e os € 75.000 remanescentes pela assunção, através de cessão de posição contratual da sociedade A à sociedade X, de uma dívida neste valor, contraída anteriormente por aquela junto de uma instituição bancária, através da celebração de um contrato de abertura de crédito.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a referida “compra e venda e assunção de dívida” não consubstanciava uma revenda, pressuposto essencial da isenção de IMT de que beneficiaria a aquisição do imóvel pela sociedade A. A decisão da AT assentava no entendimento de que o contrato celebrado entre as sociedades A e X seria um contrato de compra e venda atípico, ou seja, um contrato em que as partes, ao abrigo do princípio da liberdade contratual, estipularam obrigações que escapam ao negócio de compra e venda definido e regulado pelo legislador no artigo 874º do Código Civil (CC), não preenchendo assim os pressupostos legais, nomeadamente, o da revenda para efeitos de beneficiar da isenção de IMT prevista nos artigos 7º e 11º, nº 5 do CIMT.

A sociedade A invocou, a seu favor, o princípio da autonomia privada previsto no artigo 405º, nº 1 do CC que permite que as partes celebrem os contratos que entenderem, típicos ou atípicos, podendo conjugar num único contrato cláusulas provenientes de diversos tipos contratuais, acrescentando, ainda, que, estabelecido o preço, as partes são livres de estipular a forma ou modo como este seria realizado.

A Autoridade Tributária e Aduaneira manteve a posição de que foi dado destino diferente ao da revenda ao imóvel alienado por A a X, uma vez que esta transacção foi celebrada por escritura pública que entende titular uma compra e venda atípica não ilegível para efeitos de atribuição da isenção em causa. Consequentemente, emitiu a liquidação de IMT e dos juros compensatórios que entendeu serem devidos e que vem exigir à sociedade A.

Será correcta a posição da Autoridade Tributária?

2. Aplicabilidade da Isenção de IMT.

2.1. Enquadramento legal.

Convém, antes de mais, definir o enquadramento legal da hipótese.

O IMT incide, nos termos do artigo 2º, nº 1 do CIMT, sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis situados em território nacional (incidência objectiva), sendo sujeitos passivos do imposto, nos termos do artigo 4º do CIMT, os respectivos adquirentes (incidência subjectiva). O artigo 5º, nº 2 do CIMT determina que a obrigação tributária se constitui no momento em que ocorre a transmissão.

A Lei prevê, no entanto, excepções à obrigação de pagamento de imposto, nomeadamente, o artigo 7º do CIMT que estabelece a isenção pela aquisição de prédios para revenda.

Este dispositivo prevê que:

1 - São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

2 - A isenção prevista no número anterior não prejudica a liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

3 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

[...]

Trata-se de uma isenção de reconhecimento automático, bastando que, à data da aquisição, estejam preenchidos os pressupostos deste preceito.

No entanto, a referida isenção caducará se não estiver cumprido o disposto nº 5 do artigo 11º CIMT (Caducidade das isenções):

[...]

5 - A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda. [...]

O legislador contemplou a possibilidade de a aquisição de prédios para revenda beneficiar de isenção de imposto sobre a transmissão por entender que

esses prédios constituem mercadorias integrantes – inventários – da actividade imobiliária exercida pelo sujeito passivo. Quis-se, desta forma, evitar a tributação sucessiva num curto espaço de tempo, que constitui um encargo financeiro que acabaria irremediavelmente por se repercutir no preço final de venda dos imóveis², sendo certo que o sujeito passivo sempre seria tributado pelo lucro auferido no exercício da sua actividade, em sede de IRC ou IRS, conforme o caso.

2.2. Âmbito de aplicação.

Para prevenir a utilização abusiva desta isenção de imposto, o legislador estabeleceu um conjunto de pressupostos do regime de isenção em IMT dos prédios adquiridos para revenda.

Nessa conformidade, apenas podem beneficiar da isenção de imposto sobre as transmissões, como determina o artigo 7º, nº 1 do CIMT, as empresas que estejam colectadas para efeitos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares ou Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas na actividade de compra de prédios para revenda. Ou seja, o sujeito passivo tem de ter apresentado, antes da aquisição do prédio para revenda, declaração de inscrição no registo do exercício de actividade de adquirente de prédios para revenda, nos termos do artigo 112º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do artigo 117º, nº 1, al. a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). Mais do que isso, o sujeito passivo terá de exercer normal e habitualmente aquela actividade, comprovando o seu exercício mediante certidão emitida pelo serviço de finanças competente que ateste que no ano anterior foi adquirido para revenda ou revendido algum imóvel previamente adquirido para esse fim (artigo 7º, nº 2 e 3 CIMT).

O regime de isenção aplica-se exclusivamente aos prédios adquiridos para revenda, não se aplicando a prédios adquiridos para destino diferente, ainda que venham a ser posteriormente afectos ao activo permutável da empresa. Tal intenção deverá ser declarada no contrato de compra e venda dele devendo constar expressamente que o prédio adquirido se destina a revenda.

A isenção de imposto está, nos termos do artigo 11º, nº 5 do CIMT, sujeita a condição resolutiva, caducando se a revenda não for efectuada no prazo de três anos a contar da data da aquisição, sendo certo que a revenda efectuada naquele prazo não pode ter como finalidade nova revenda.

² Neste sentido, o acórdão do STA, de 22 de Fevereiro de 2017, proferido no processo nº 01245/16 que cita, a este propósito J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, *Os impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo*, Lisboa, Engifisco, 2005, p. 385. A mesma ideia encontra-se presente em *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 01.05.2005 do Ministro do Estado e das Finanças, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 198, CEF, 2005, pp 121-122 e é, ainda, referida por António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, em *Tributação do Património – IMI - IMT e Imposto de Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2018, p. 445.

2.3. Noção de revenda.

Do exposto resulta que a revenda é um pressuposto essencial da atribuição da isenção de imposto sobre a transmissão de imóveis. Apesar disso, o termo revenda não existe no direito civil e, na legislação fiscal, apenas é referido nesta situação. Impõe-se assim definir o seu conteúdo.

Não há dúvidas que à revenda há-de corresponder uma transmissão de propriedade. A questão que se coloca é a de saber se se deve fazer da revenda uma interpretação abrangente das várias situações a que se refere o artigo 2º do CIMT, nos seus nº 2 e 3, ou se, pelo contrário, se deve fazer uma interpretação estrita desse conceito, fazendo-se a sua aplicação em sentido técnico-jurídico.

As disposições que estabelecem benefícios fiscais, entre as quais se encontra a isenção prevista no artigo 7º, nº 1 do CIMT, encontram a sua razão de ser na tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, considerados superiores à própria tributação que impedem³. São consideradas regras de carácter excepcional, na medida em que constituem derrogações a princípios gerais da tributação como o princípio da igualdade ou generalidade tributária e o princípio da capacidade contributiva⁴. Não são, por essa razão, passíveis de aplicação analógica, embora possam ser interpretadas extensivamente, como permite o artigo 11º do CC. Impõe-se, assim, a sua interpretação estrita ou declarativa, o que impede a aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido.^{5 6}

Nos termos do artigo 11º, nº 2 da LGT, quando as normas fiscais empregam termos de outros ramos de direito, esses termos devem ser interpretados no mesmo sentido que aí têm. Ora, não obstante o direito civil não definir o conceito de revenda, o mesmo deverá ser interpretado à luz da figura jurídica que lhe é equivalente e mais próxima em termos jurídicos – a compra e venda do artigo 874º CC.

Também nesta esteira, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferido em 7 de Março de 2012, no proc. 1141/11, veio trazer alguma luz a esta questão ao afirmar que “revender é vender de novo, ou vender o que se tinha comprado, ainda que sem aquele propósito, e torna-se por demais evidente que só através da venda se opera a revenda (...)”.

Daqui resulta que o conceito de revenda pressupõe a transmissão de

³ Artigo 2º, nºs 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

⁴ Como explica Nuno de Sá Gomes no *Manual de Direito Fiscal*, Rei dos Livros, 12ª ed., 2003, pp 335-336.

⁵ Neste sentido os acórdãos do STA de 28 de Janeiro de 2009, proferido no proc. 0642/08 e de 7 de Março de 2012, proferido no proc. 01141/11.

⁶ Neste sentido o acórdão do STA, de 21 de Junho de 2016 proferido no proc. 0456/2017, onde se sublinhou que “a interpretação económica das normas fiscais para quem a advogue, tem o seu campo de aplicação por excelência na interpretação das normas de incidência, que não nas de benefícios fiscais, as quais, por se traduzirem em excepções ao princípio da generalidade e da igualdade de tributação, não devem ver o seu campo de aplicação alargado a casos que o legislador não tenha expressamente contemplado”.

propriedade do imóvel através do contrato de compra e venda tal como se encontra regulado no artigo 874º do CC e com os efeitos, reais e obrigacionais, a que se refere o artigo 879º do CC⁷. O contrato de compra e venda é um contrato oneroso, bilateral⁸ e com eficácia real⁹. Não podemos fazer corresponder à revenda uma simples transmissão da propriedade do imóvel. É, assim, de rejeitar a equiparação da revenda a outros negócios jurídicos como o contrato promessa com tradição da coisa¹⁰, a permuta¹¹ ou a dação em cumprimento¹², onde não encontramos os diferentes elementos caracterizadores da compra e venda: a transmissão da propriedade de uma coisa, ou outro direito, por mero efeito do contrato, mediante um preço, que, tal como a coisa terá ser entregue, também este terá de ser de ser pago.

Em suma, não é possível, no que às disposições relativas aos benefícios fiscais tange, utilizar o conceito alargado de transmissão presente no artigo 2º CIMT e que já anteriormente se encontrava presente no Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISD) na definição da incidência do imposto.

Este tem sido o entendimento maioritário da jurisprudência, não só no âmbito do IMT, como anteriormente, no âmbito do imposto da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (IMSISD).¹³ A propósito do conceito de revenda referido no artigo 11º, nº 3 do CIMSISD, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão proferido a 20 de Fevereiro de 2013, no proc. 01205/12, veio excluir da isenção a transmissão do direito de propriedade efectuada pelo adquirente que exercesse a actividade de compra e venda de imóveis para revenda por qualquer

⁷ Neste sentido, ver José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2016, pp. 422 a 424; Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, vol. I. Imprensa Nacional, vol. I, p. 371.*

⁸ Na medida em que dele resultam obrigações para ambas as partes.

⁹ Nos termos do artigo 408º, nº 1 do CC, a propriedade transfere-se por mero efeito do contrato.

¹⁰ Ver a este propósito, o acórdão do STA de 11 de Novembro de 2015, proferido no proc. 01393/14.

¹¹ Como se explicou no acórdão do STJ de 25 de Março de 2010, proferido no proc. 2688/07, o contrato de permuta caracteriza-se pela ausência de qualquer objecto que possa ser qualificado como preço. O legislador definiu, no artigo 4º, al. c) do CIMT, o contrato de troca ou permuta de bens imóveis como aquele em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros. Ver, igualmente, acórdão proferido no proc. 01243/16, a 15 de Fevereiro de 2017.

¹² A dação em cumprimento (*datio in solutum*) não é considerada um contrato ou uma forma de transmissão de propriedade bens imóveis sendo antes, de acordo com o artigo 837º e ss CC, uma causa de extinção das obrigações além do cumprimento: “A prestação de coisa diversa da que for devida, embora de valor superior, só exonera o devedor se o credor der o seu assentimento”. Neste sentido, o acórdão do STA, de 8 de Novembro de 2017, proferido no proc. 0174/17.

¹³ Cfr. Acórdãos do STA de 19 de Junho de 1985 proferido no proc. 002841; de 13 de Outubro de 1993, proferido no proc. 15334 de 28 de Janeiro de 2008, proferido no proc. 642/08; o já referido, de 7 de Março de 2012, proferido no proc. 01141/11; de 28 de Novembro de 2012, proferido no proc. 01245/16.

das formas a que se refere o artigo 1316º do CC¹⁴ que não o contrato de compra e venda, nos moldes previstos no artigo 874º do CC.

Como já vimos atrás, o fundamento desta isenção de imposto foi, não só evitar a tributação sucessiva dos mesmos bens em curto período temporal, mas também combater a fraude e evasão fiscal que resultavam do recurso crescente ou a expedientes como a dissimulação do valor dos contratos celebrados ou a formas contratuais alternativas como a cedência de posição contratual em contratos promessa de compra e venda de imóveis ou mesmo a procuração irrevogável. Não faria, por isso, sentido equiparar a revenda a outro tipo de contrato.

Em sentido contrário, há quem defenda que, na ausência na lei fiscal de uma definição de revenda e existindo dúvidas sobre o seu conteúdo, se deva atender à substância económica dos factos tributários, como permite o artigo 11, nº 3 da Lei Geral Tributária (LGT), devendo consequentemente aplicar-se o conceito alargado de transmissão do artigo 2º CIMT em detrimento do conceito civil de transmissão a que se refere o artigo 874º CC. Não parece ser correcta esta posição, criticada pela doutrina, destacando-se nesta o entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, que, a este propósito, escrevem que “esta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjectivismo, em sua finalidade”.¹⁵

3. Conclusões.

Perante isto, e aceite a exigência de que a revenda a que se refere a disposição que permite a isenção de IMT tem de consubstanciar uma compra e venda nos termos do artigo 874º do CC, temos então de apurar se o contrato celebrado entre as sociedades A e X, que estas designaram por “compra e venda e assunção de dívida” configura uma revenda para o efeito de obstar à caducidade da isenção de IMT ou não, como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, na nossa hipótese.

Como se explicou em cima, a Autoridade Tributária e Aduaneira assentou a sua posição no facto de não considerar o contrato celebrado entre as sociedades A e X um contrato de compra e venda típico (artigo 874º do CC) mas antes um contrato atípico com características distintas daquelas que caracterizam a compra e venda típica, entendendo assim que foi dado ao imóvel um destino diferente da revenda.

¹⁴ O artigo 1316º do CC determina que “o direito de propriedade adquire-se por contrato, sucessão por morte, usucapião, ocupação, acessão e demais modos previstos na lei”.

¹⁵ Leite Campos, Diogo, Rodrigues, Benjamim Silva e Lopes de Sousa, Jorge, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Ed., 2012, Encontro da Escrita, pp. 121-122. Também se referem a esta questão da interpretação e aplicação das normas fiscais, Casalta Nabais, J. *Direito Fiscal*, 10ª ed., Almedina, 2017, pp. 215-216 e Saldanha Sanches, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007, pp 133 e ss.

Defendia a Autoridade Tributária e Aduaneira que no contrato celebrado entre a sociedade A, vendedora, e a sociedade adquirente, X, esta não se obrigava a pagar àquela o preço ali estabelecido mas antes a assumir a posição contratual de A, enquanto devedora num Contrato de Abertura de Crédito celebrado com uma instituição de crédito: o preço de venda atribuído aos imóveis correspondia ao montante do capital mutuado e não reembolsado do Contrato de Abertura de Crédito e a sociedade X assumia uma obrigação pecuniária não para com a alienante mas para com a entidade de crédito. Ou seja, em virtude do livremente convencionado entre as sociedades A e X, a relação sinalagmática entre ambas, alienante e adquirente, típica de uma compra e venda estaria comprometida tal como comprometidos estariam os efeitos do artigo 879º do CC, nomeadamente, o pagamento do preço.

Ora, a generalidade da doutrina defende que o preço é elemento essencial da compra e venda e que, se as partes estipularem para aquela a quem incumbe a obrigação de pagamento do preço um dare de coisa diferente do dinheiro, ficará em causa o carácter sinalagmático do contrato que deixará de ser uma compra e venda para ser outro contrato diferente.¹⁶

E face aos elementos constantes da hipótese, é inquestionável que o contrato nesta referido preenche os requisitos do artigo 874º do CC e os efeitos do artigo 879º do CC. Estamos perante um contrato oneroso através do qual foi transmitido, através de escritura pública, o direito de propriedade sobre o imóvel nele referido, mediante um preço perfeitamente identificado: € 150.000. As partes acordaram que o modo de pagamento seria efectuado parcialmente em numerário - € 75.000 - e através da assunção de uma dívida no valor de € 75.000 por parte da sociedade X, tendo a sociedade A ficado desobrigada da mesma junto da instituição bancária.

A obrigação assumida pelo adquirente de pagar um preço ao alienante é, de facto, um elemento essencial do contrato de compra e venda. No entanto, como ensina Raul Ventura, é necessário distinguir o preço¹⁷ da obrigação de que ele é objecto que corresponde já à execução do contrato.¹⁸ E continuando na esteira dos seus ensinamentos, “manifestamente, a qualificação do contrato não é alterada por haver, durante a fase de execução deste, uma dação em cumprimento (...)” ou uma assunção de dívida, acrescentamos nós.

De acordo com o nosso entendimento, na senda do defendido pelo mesmo

¹⁶ Neste sentido, ver Fernando Andrade Pires de Lima e João de Matos Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, vol. II, Coimbra Editora; Almeida Costa, M. J., *Direito das Obrigações*, 12ªed., 2009, pp. 240-241 e Raul Ventura, *O contrato de compra e venda no Código Civil*, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 40-II, Lisboa, 1980, p. 606.

¹⁷ “Mediante um preço”, de acordo com o artigo 874º CC.

¹⁸ VENTURA, Raul, op. cit., p. 606 e ss. Exemplificando, Raul Ventura, ilustra com um exemplo dado por Sebastião de Sousa em *Da compra e venda*, a p. 102: “posso vender a edição desta obra por 20 mil cruzeiros, pagando-me o editor o preço em livros da sua livraria; adquirindo por compra uma casa de morada, por 100 mil cruzeiros, posso convencionar com o vendedor para fazer o pagamento em café ou açúcar; o contrato não perde, por isso, sua natureza de compra e venda”.

autor, o estabelecido entre alienante e adquirente no que se refere ao facto de a obrigação de pagar uma determinada quantia em dinheiro se poder extinguir pela entrega de coisa diferente (forma de pagamento do preço), diz respeito à execução e não à fase inicial de constituição da obrigação. RAUL VENTURA cita, a este propósito, Sebastião de Sousa, que “afirma que o ajuste do elemento preço deve ser em dinheiro, mas o pagamento, que já é execução de um contrato perfeito e acabado, pode ser avençado por outra maneira.”

Ou seja, retomando o enunciado da nossa hipótese, não é posta em causa a natureza de compra e venda do contrato celebrado entre a sociedade A e a sociedade X pelo facto de o preço acordado dever ser pago parte em numerário a outra parte pela assunção de uma dívida junto de uma instituição bancária.

É, assim, inequívoco que uma coisa será o estabelecimento do preço, elemento essencial do contrato de compra e venda, coisa diferente já será o pagamento do preço, ou seja, a forma como o adquirente satisfará a sua obrigação, sendo certo que esta já não poderá ser considerada elemento essencial do contrato¹⁹.

A confirmar este entendimento não podemos deixar de referir o artigo 885º do CC, que não impõe às partes no contrato de compra e venda o momento do pagamento do preço, deixando-lhes antes liberdade de estipulação do mesmo, bem como o artigo 886º do CC que estabelece que, transmitida a propriedade da coisa ou do direito sobre ela e feita a sua entrega, não poderá, salvo disposição em contrário, haver lugar à resolução do contrato por falta de pagamento do preço.

O entender de outra forma corresponderia a uma violação dos mais elementares princípios do direito civil: a autonomia privada e a liberdade contratual.

Somos, assim, obrigados a concluir, contrariando a posição defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que o contrato referido na hipótese consubstancia uma revenda, no sentido técnico-jurídico do termo, uma vez que nele se encontram todos os elementos que definem o contrato de compra e venda e que se encontram previstos no art. 874º do CC, não havendo lugar à caducidade da isenção de IMT de que beneficiara a sociedade A quando adquiriu o imóvel em questão.

Em suma, face à factualidade exposta e dando como assente que a sociedade A transferiu a propriedade do imóvel para X por meio de escritura pública de compra e venda, que o prazo de três anos para a revenda foi respeitado, que não se verificou declaração por parte da sociedade X de intenção de revenda do imóvel, conclui-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira não tem razão, sendo a liquidação de IMT ilegal, por violação dos artigos 7º e 11º, nº 5 do CIMT.

¹⁹ Como foi já decidido em acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), de 30.10.2017, no proc. 332/2017-T.

Bibliografia.

a) Doutrina:

COSTA, M. J. de Almeida. *Direito das Obrigações*, 12ª ed., Almedina, 2018.

NABAIS, J. Casalta. *Direito Fiscal*, 10ª ed., Almedina, 2017.

GOMES, Nuno de Sá. *Manual de Direito Fiscal*, 11ª ed., Rei dos Livros, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite de (e Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA). *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª ed., Encontro da Escrita, 2012.

LIMA, Fernando Andrade Pires de (e João de Matos Antunes VARELA). *Código Civil Anotado*, vol. II, 4ª ed., Coimbra Editora, 2010.

MATEUS, J. Silvério (e Corvelo de FREITAS). *Os impostos sobre o Património. O Imposto do Selo: Anotados e Comentados*, Lisboa, Engifisco, 2005.

FERNANDES, Pinto (e Cardoso dos SANTOS). *Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações*, Imprensa Nacional, vol. I.

PIRES, José Maria Fernandes. *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3ª ed., Almedina, 2016.

Reavaliação dos Benefícios Fiscais (Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 01.05.2005 do Ministro do Estado e das Finanças), Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 198, CEF, 2005.

ROCHA, António Santos (e Eduardo José Martins BRÁS). *IMI-IMT e Imposto de Selo Anotados e Comentados*, 2ª ed., Almedina, 2018.

SANCHES, J. Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007.

VENTURA, Raúl. *O contrato de compra e venda no Código Civil*, in "Revista da Ordem dos Advogados", Ano 40-II, pp. 605-662.

b) Legislação:

Código Civil;

Estatuto dos Benefícios Fiscais;

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações;

Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis;

Lei Geral Tributária.

c) Jurisprudência:

Acórdão do STA, de 08.11.2017, proferido no processo nº 0174/17:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/47976649e0109c28802581d40052a912?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do CAAD, de 30.10.2017, proferido no proc. 332/17-T:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=332%2F2017&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3011

Acórdão do STA, de 21.06.2017, proferido no proc. 0456/17:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/60aa8e85c838b51b8025814c002daafb?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 22.02.2017, proferido no processo nº 01245/16:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f16e175d8adf3503802580d4005c1a51?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do STA, de 15.02.2017, proferido no proc. 01243/2016:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9569b82817b49ba6802580ca004f2b80?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 11.11.2015, proferido no proc. 01393/14 (uniformização de jurisprudência):

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/96f78922f978957780257f02005659b4?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do STA, de 20.02.2013, proferido no proc. 01205/12:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/36d388549994faa580257b2b005210b6?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 07.03.2012, proferido no proc. 01141/11:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7102eef8cc334a8c802579d0005219dd?OpenDocument>

Acórdão do STJ de 25.03.2010, proferido no proc. 2688/07:

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5206fd422740ec6b802576f5004f1d58?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 28.01.2009, proferido no proc. 0642/08:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37fa03d96e002e87802575510051b7fe?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 13.10.1993, proferido no proc. 15334:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1c4186d1d484ae62802568fc00390975?OpenDocument>

Acórdão do STA, de 19.06.1985, proferido no proc. 002841:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2003f5a6686aadd4802568fc00382e3c?>