



## A CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL NO CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL E SUAS IMPLICAÇÕES FISCAIS

| Dr.ª Catarina Sá Monteiro

O Contrato-Promessa de Compra e Venda (CPCV) é um contrato no qual uma das partes (promitente-vendedor) se compromete a vender um imóvel a outra (promitente-comprador), que se compromete a comprá-lo num momento futuro.

Este tipo de contrato é frequente na compra de habitação, pois permite reservar o imóvel enquanto se concluem outras formalidades e garantias, sendo amplamente utilizado para assegurar o compromisso da compra e venda, protegendo ambas as partes até à formalização definitiva da transação.

Por vezes, o comprador inicial opta por ceder a sua posição contratual a um terceiro (cessionário), que será o comprador final; a cedência da posição contratual permite que o promitente comprador original (cedente) transfira os seus direitos e obrigações para outro comprador (cessionário).

A cedência da posição contratual é uma figura tipificada nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil, nos termos dos quais, num contrato com prestações recíprocas, uma das partes transmite

a terceiro a sua posição contratual, desde que haja consentimento da contraparte.

Contudo, a cedência da sua posição a um terceiro ou a simples previsão dessa possibilidade num CPCV, originam questões fiscais específicas, e os detalhes contratuais podem impactar significativamente nos impostos a pagar.

O Código do IMT (CIMI) considerou esta matéria um facto tributário, nos termos e para os efeitos do seu artigo 2.º n.º 3, que aqui se transcreve:

- ... 3 – Considera-se que há também lugar a transmissão onerosa para efeitos do n.º 1 na outorga dos seguintes actos ou contratos:
- Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;
  - Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior;

*e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro.*

A cessão de posição contratual requer a autorização do vendedor, que pode ser concedida de forma e em momentos distintos:

- No próprio CPCV – através de uma cláusula de livre cedência de posição contratual;
- a posteriori – através de uma autorização formal ou aditamento ao CPCV inicial, ou no contrato de cedência entre o comprador original e o cessionário.

Estas formas distintas de autorização têm implicações fiscais também diferentes.

#### **CPCV com cláusula de livre cessão**

É a situação com previsão legal no artigo 2.º n.º 3, alíneas a) e b) do CIMT.

É devido IMT quando é celebrado um CPCV, tendo as partes acordado que o promitente-comprador está autorizado a ceder a sua posição contratual livremente, ou seja, sem que seja necessário que o promitente-vendedor autorize, no momento da cedência tal transmissão.

A regra 18.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT estabelece como valor tributável a parte do preço paga pelo promitente adquirente ao promitente alienante ou pelo cessionário ao cedente.

O IMT é devido pelo promitente-comprador e deve ser liquidado e pago desde logo, com a celebração do CPCV, ainda que não venha a ocorrer qualquer cedência da posição contratual, e incidirá sobre a parte do preço que o promitente-comprador pague aquando da celebração do CPCV (o "sinal"), sendo a taxa a aplicar a que corresponder à totalidade do preço fixado nesse contrato.

É também devido IMT quando, ao abrigo de cláusula no CPCV que autorize a livre cedência, o promitente-comprador **cede** efetivamente a sua posição de promitente-comprador a terceiro.

O imposto será devido pelo adquirente da posição de promitente-comprador (o cessionário), devendo ser liquidado e pago aquando da cessão da posição contratual, e incidirá sobre a parte do preço a pagar pelo cessionário ao cedente no âmbito do negócio de cessão, sendo a taxa a aplicar a que corresponder à totalidade do preço fixado no CPCV.

Nestes casos, o IMT a liquidar no momento da celebração do contrato definitivo deverá incidir

apenas sobre o diferencial entre o preço final e o valor sobre o qual o ora comprador já pagou IMT.

#### **CPCV sem cláusula de livre cessão**

É a situação prevista no artigo 2.º, n.º 3, alínea e) do CIMT, como ajuste de revenda.

Quando o CPCV não prevê a livre cessão da posição contratual pelo promitente comprador, sendo essa autorização prestada apenas em momento posterior, é um caso mais complexo e com tratamento fiscal diferente, quanto ao momento em que é exigível a liquidação do IMT devido pela cessão de posição contratual, quer quanto à base de incidência fiscal.

A Autoridade Tributária (AT) ficciona aqui uma dupla transmissão do imóvel e, conseqüentemente, determina duas liquidações de IMT aquando da transmissão do imóvel ao terceiro / cessionário:

- Uma liquidação de IMT devida pelo cessionário, cujo pagamento será devido em momento prévio à celebração do contrato definitivo (cfr. n.º 1 do artigo 22.º do Código do IMT); e
- Outra liquidação de IMT devida pelo primitivo promitente adquirente (cedente), a ser liquidada e paga no prazo de 30 dias a contar da data de celebração do suprarreferido contrato de transmissão, nos termos da primeira parte da alínea g) do artigo 4.º, última parte do n.º 1 do artigo 22.º, e o n.º 9 do artigo 36.º, todos do Código do IMT.

Apesar do prazo concedido, e sendo a liquidação dos impostos sindicada em sede de Registo Predial, para verificação do cumprimento de obrigações fiscais, entende-se ser conveniente que quando seja inserida no contrato definitivo de compra e venda uma cláusula relativa à pré-existência de uma cessão de posição contratual, seja apresentado também o comprovativo da liquidação do IMT devido pela dita cedência.

O Código do IMT apenas admite que o contribuinte se exima da obrigação de pagamento de IMT em três situações que raramente se verificam:

- a) Ausência de vantagem económica na cedência da posição contratual;
- b) Cessão da posição a favor de sociedade a constituir;
- c) Cessão a favor de terceiro nomeado.

A respeito desta matéria, a Autoridade Tributária emitiu uma *Informação Vinculativa / Ficha Doutrinária, no âmbito do processo 2018000171 – IVE n.º 13145 com despacho concordante de 23.04.2018 da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira*, na qual exprimiu o entendimento que se expõe de seguida.

A cedência da posição contratual de adquirente em contrato-promessa de compra e venda de bem imóvel, sem cláusula de livre cedência, consubstancia, no pressuposto de que o contrato prometido venha

a ser outorgado entre o promitente vendedor e o cessionário, uma situação de ajuste de revenda, subsumível ao disposto na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT.

Neste caso, o CIMT não contém uma norma que explicita como se procede à determinação da matéria tributável.

No entanto, concluiu o Supremo Tribunal Administrativo pela necessária coincidência do valor tributável a considerar nas liquidações de imposto a efetuar pela compra efetiva, ao cessionário, e pelo ajuste de revenda, ao cedente.

Para que o ajuste de revenda seja considerado facto tributário equiparado à transmissão da propriedade imobiliária, pressupõe necessariamente que o contrato definitivo seja outorgado entre o promitente vendedor e o cessionário, o Tribunal considera não fazer sentido aceitar como valor tributável relativamente à cedência, um valor inferior

ao da real transmissão jurídica do bem, ou seja, um valor inferior ao convencionado como preço entre o promitente-vendedor e o primitivo promitente-adquirente, reforçando a sua posição na circunstância do facto tributário só vir a ocorrer aquando da outorga do contrato que opera a transmissão jurídica do bem, circunstância que não faria sentido se a intenção subjacente consistisse, especificamente, na tributação da cedência da posição de adquirente em contrato-promessa.

Considerando a análise anterior, conclui-se que a tributação da cedência de posição contratual no âmbito de contrato-promessa de compra venda sem cláusula de cedência processar-se-á nos moldes gerais, isto é, considerando como valor tributável sobre o qual incidirá o IMT, o valor constante do ato ou do contrato, acordado entre os promitentes vendedor e comprador no âmbito do contrato-promessa de compra e venda, ou o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, conforme se encontra estabelecido no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT.