

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e Código Civil (C.C.)
- Artigo: Art.º 1.º, n.º 1, art.º 2.º, n.º 1, art.º 2.º, n.º 2, al. a), art.º 12.º, n.ºs 1 e 2, art.º 17.º, n.º 1, al. d), art.º 17.º, n.º 2, art.º 27.º do CIMT; art.º 211.º, art.º 270.º, art.ºs 1543.º a 1575.º do CC.
- Assunto: Tributação da transmissão onerosa de um direito real menor (servidão predial); Contrato-Promessa de Compra e Venda de Imóvel com Tradição / Bem Futuro
- Processo: 2021000651 - IV n.º 21732 com despacho concordante de 2021.11.01, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: **I - PEDIDO**

Nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), veio a "X" (doravante Requerente ou "X") apresentar um pedido de informação vinculativa, no sentido de lhe ser prestada informação sobre o enquadramento tributário da operação abaixo descrita, nomeadamente se o contrato atípico e inominado que as Partes designaram por "Contrato de Cessão de Espaço" deverá seguir a disciplina legal do direito de superfície, uso, usufruto ou arrendamento, ou outro direito e, em caso afirmativo, qual a incidência objetiva do imposto, a matéria tributável e a taxa de IMT e se, embora tenha sido celebrado, também, um "Contrato-Promessa de Compra e Venda de um Bem Futuro", o facto de a Requerente já ter a posse material do mesmo (utilização do subsolo) desde a celebração de ambos os contratos tem alguma consequência a nível fiscal e, em caso afirmativo, qual o valor tributável e a taxa de IMT.

II - FACTOS

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, cuja atividade principal consiste na produção e comercialização de equipamentos de eletrónica, elétricos e outros.
2. É proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ..., sob o artigo
3. A "X" pretende executar obras de reabilitação no seu edifício que prevêem a utilização de parte do logradouro do prédio contíguo àquele (logradouro este que é uma parte comum das únicas frações do prédio - "A" e "B"), designadamente o seu subsolo, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias ..., sob o artigo
4. A Requerente, atualmente, não pode adquirir a parcela de terreno necessária às obras de reabilitação do "Edifício", em face da impossibilidade legal de divisão de frações autónomas, constante do n.º 3 do art.º 1422.º-A do C.C.
5. No entanto, a premência no andamento destas obras de reabilitação levou a que, em ..., a Requerente tenha celebrado com as proprietárias das frações do prédio contíguo ao seu (doravante Cedentes) um contrato inominado e atípico, designado por "Contrato de Cessão de Espaço" (doravante Contrato).

6. Nos termos da sua Cláusula 1.^a, o objeto do Contrato consiste na cedência pelas Cedentes à Requerente da utilização de parte do logradouro do prédio identificado no ponto 3, em particular do respetivo subsolo, para que aquela, por sua conta e risco, execute obras de desbaste/rebaixamento do terreno, sondagens geotécnicas e ancoragens definitivas para sustentação do muro divisório entre os prédios das Cedentes e da Cessionária, o qual será edificado no prédio desta última.
7. Esta cedência é a título vitalício, sem prejuízo da possibilidade de denúncia do Contrato.
8. Como contrapartida da cedência do terreno, a Requerente efetuou o pagamento de € às proprietárias do mesmo, na proporção de 50% a cada uma.
9. De acordo com a Cláusula 5.^a do Contrato, a "X" ficou autorizada, desde a outorga do mesmo, a efetuar as obras mencionadas no ponto 6, tendo livre acesso ao terreno (bem como os seus funcionários) durante todo o período de duração do Contrato.
10. Nos termos do presente Contrato, a Cessionária ficou, ainda, autorizada a executar todas as diligências necessárias à prossecução do objeto do mesmo e sobre a Requerente passou a existir um direito de preferência na aquisição do terreno, sendo, em princípio, proibida a cedência de posição contratual das Partes.
11. Por outro lado, tendo em conta que o objetivo da celebração do "Contrato de Cessão do Espaço" era o de dar início às obras, em, as Partes daquele Contrato celebraram um "Contrato-Promessa de Compra e Venda de Bem Futuro" (doravante Contrato-Promessa).
12. Este Contrato-Promessa tem por objeto a fração a autonomizar no logradouro do prédio identificado no ponto 3, com a área aproximada de 1520 m², sendo as Cedentes, no contrato anteriormente referido, as ora Promitentes Vendedoras e a Cessionária a ora Promitente Compradora.
13. Sendo aquela parcela de terreno parte comum do prédio das Promitentes Vendedoras, para que estejam reunidas as condições legais para a sua transmissão, em momento prévio à venda da mesma, torna-se necessário proceder à autonomização jurídica do terreno.
14. De acordo com o Considerando F do Contrato-Promessa, ficou estabelecido que era intenção das Partes que o processo de autonomização jurídica do terreno fosse desenvolvido pelas Promitentes Vendedoras.
15. Na Cláusula 2.^a do Contrato-Promessa, foi estabelecido que a prometida compra e venda ficava dependente da conclusão do processo de autonomização jurídica do terreno, sendo que no ponto 4 da Cláusula 4.^a do Contrato-Promessa foi clausulado que, caso as Promitentes Vendedoras não viessem a desencadear os procedimentos administrativos junto das autoridades competentes para autonomização jurídica do terreno, este Contrato cessava automaticamente os seus efeitos.

16. O preço acordado para o contrato definitivo foi o de €, a ser pago na proporção de 50% a cada uma das Promitentes Vendedoras no dia da outorga da escritura de compra e venda.

17. Nos termos da Cláusula 6.^a do Contrato-Promessa, a tradição da coisa far-se-á apenas no dia da celebração do contrato definitivo.

18. Por haver contradição na cláusula mencionada no ponto anterior e o referido pela Requerente na sua petição, quando afirma que já tem a posse material do bem, pelo menos no que concerne à utilização do subsolo, foram solicitados esclarecimentos quanto ao momento da entrada na sua posse do bem aqui em análise.

19. Em, a "X" informou a AT que as obras de desbaste/rebaixamento do terreno e de construção do muro de sustentação ainda não tiveram início, estando somente a decorrer os estudos e sondagens geotécnicas, bem como o processo de licenciamento de obras.

20. Refere, ainda, que com a outorga do "Contrato de Cessão de Espaço" passou a ter a possibilidade de utilizar o subsolo para as obras mencionadas no ponto anterior, daí referir-se à posse material da futura fração autónoma.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

• DO "CONTRATO DE CESSÃO DE ESPAÇO"

a) QUALIFICAÇÃO JURÍDICA

A liberdade contratual constitui um dos princípios básicos do direito privado. À luz desse princípio, uma grande parte do direito dos contratos possui natureza supletiva: as normas legais apenas se aplicam quando os intervenientes, no exercício legítimo da sua autonomia privada, não as tenham afastado. Pela importância que reveste, recorde-se que o art.º 405.º do C.C. reconhece às partes a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos na lei ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprover.

Como muito bem refere a Requerente, *"(...) no Direito Fiscal vigora o princípio da prevalência da substância sobre a forma, nos termos do qual o que releva é o apuramento da efetiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado"*.

Aliás, como, igualmente, menciona a Requerente, no sumário do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do Processo n.º 619/08.1TVLSB-8, de 14-12-2010, pode ler-se que: *"I - A designação ou nome juris atribuído pelas partes a determinado clausulado contratual é irrelevante para a sua qualificação jurídica, se o conteúdo contratual permitir a inserção numa outra figura jurídica. II - É o conteúdo clausulado que permite chegar à interpretação da vontade das partes e daí partir para a qualificação jurídica da figura contratual a aplicar ao caso"*.

A "X" entendeu trazer à colação, para efeitos do correto enquadramento jurídico e tributário da presente operação, os conceitos de "direito de

superfície", "direito de uso", "direito de usufruto" versus "locação" e, ainda, "contrato de prestação de serviços", conceitos estes que analisa e afasta a aplicação do seu regime ao contrato aqui em análise.

Ora, de acordo com o n.º 1 do art.º 11.º da LGT, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Por outro lado, o n.º 2 desta norma estabelece que sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei, daí ter que se recorrer subsidiariamente ao Código Civil [al. d) do art.º 2.º da LGT] para analisar o conteúdo dos conceitos acima referidos e aferir-se da aplicação do seu regime a este Contrato e, conseqüentemente, verificar-se se preenche alguma das normas de incidência objetiva consagradas no art.º 2.º do CIMT.

Relembremos, em traços gerais, o conteúdo do "Contrato de Cessão de Espaço".

Desde logo, a Cláusula 1.ª define o seu objeto, o qual consiste na cedência por parte das Cedentes à Requerente da utilização de parte do logradouro do prédio identificado no ponto 3 de "II - Factos", em particular do respetivo subsolo, para que aquela, por sua conta e risco, execute obras de desbaste/rebaixamento do terreno, sondagens geotécnicas e ancoragens definitivas para sustentação do muro divisório entre os prédios das Cedentes e da Cessionária, o qual será edificado no prédio desta última. Segundo esta mesma Cláusula e a 8.ª, o terreno deverá ser utilizado apenas para os fins acima descritos.

Esta cedência foi efetuada a título vitalício, sem prejuízo da possibilidade de denúncia do Contrato, e como contrapartida da cedência do terreno, a Requerente efetuou o pagamento de € às proprietárias do mesmo, na proporção de 50% a cada uma.

A "X" ficou autorizada, desde a outorga deste Contrato, a efetuar as obras supra mencionadas, tendo livre acesso ao terreno (bem como os seus funcionários) durante todo o período de duração do Contrato e a executar todas as diligências necessárias à prossecução do objeto do mesmo, passando, igualmente, a deter direito de preferência na aquisição do terreno.

Pois bem, no enquadramento jurídico-tributário que faz sobre a operação descrita, a Requerente refere, corretamente, que quer o direito de superfície, quer o direito de uso ou o usufruto, são direitos reais de gozo e que pelo princípio da tipicidade a que se refere o n.º 1 do art.º 1306.º do C.C não podem ser criados novos direitos reais para além dos já criados pelo legislador, nem o seu conteúdo, que é imperativo, pode ser alterado.

No entanto, a Requerente não traz à colação um direito real consagrado no C.C., cuja análise nos parece fundamental no caso em concreto.

Trata-se da Servidão Predial, cujo regime se encontra regulado nos art.ºs

1543.º a 1575.º do C.C, a qual também é um direito real de gozo e se consubstancia numa figura parcelar do direito de propriedade.

Diz-nos o art.º 1543.º C.C que servidão predial é o encargo imposto num prédio em proveito exclusivo de outro prédio pertencente a dono diferente; diz-se serviente o prédio sujeito à servidão e dominante o que dela beneficia.

Com efeito, esta norma decompõe-se em quatro pressupostos: (i) a servidão é um encargo; (ii) o encargo recai sobre o prédio serviente; (iii) aproveita exclusivamente o prédio dominante; e, (iv) os prédios devem pertencer a donos diferentes.

Numa primeira abordagem, parece-nos que o contrato ora em análise preenche exatamente estes requisitos, porquanto o objeto do mesmo consubstancia um encargo sobre um prédio serviente (ainda que seja uma parcela do logradouro) em proveito exclusivo de um outro prédio, propriedade da Requerente, e ambos os prédios pertencem a proprietários distintos.

Concretizando,

A servidão consubstancia-se num encargo para o prédio onerado, porquanto é uma restrição ou limitação ao direito de propriedade da parcela do logradouro, neste caso, das Cedentes, que, a título vitalício, ficam privadas da utilização da mesma em benefício da Requerente que nela efetuará as referidas obras e, portanto, as Cedentes vêem uma restrição ao gozo efetivo do prédio, deixando, igualmente, de poder praticar atos que possam prejudicar o exercício da servidão.

Seguindo as palavras de Pires de Lima e Antunes Varela, in "Código Civil Anotado - Volume III", 2.ª Edição, Coimbra Editora, 1987, pág. 615, "(...) a servidão traduz-se num poder direto e imediato sobre o prédio onerado, como é próprio de todo o direito real. Isto significa, praticamente, além de tudo o mais, que a servidão não é oponível ao proprietário do prédio onerado (...) mas a todos os terceiros (...), e que ela vale tanto em relação ao primitivo proprietário, como em relação aos futuros adquirentes". Neste sentido, veja-se o ponto (iii) da Cláusula 9.º deste Contrato.

Aliás, se as Cedentes pretenderem vender o imóvel em questão estão obrigadas a dar direito de preferência na sua compra à Requerente (Cláusula 10.ª).

Por outro lado, a servidão deve recair sobre um prédio, o que, efetivamente, se verifica na situação em apreço, não sendo este requisito colocado em crise pelo facto de a servidão só incidir sobre uma parte do prédio.

Com efeito, também como referem os Autores supra citados, "[a] servidão incide em princípio sobre o prédio, considerado como um todo (...), havendo muitas vezes que distinguir entre o objeto da servidão, que é o prédio, e o local do exercício dela, que pode ser uma parte limitada do prédio. Sempre que se verifique esta última hipótese, para certos efeitos (art.º 1546.º e n.º 4 do art.º 1567.º) tudo se passa como se a servidão incidisse apenas sobre a parte do prédio sujeita ao seu exercício".

Diz-nos, ainda, a norma em análise que o encargo deve ser em proveito exclusivo de outro prédio.

Ora, não restam dúvidas que este encargo foi constituído em proveito exclusivo do Edifício "X".

Vejamos,

Só o prédio urbano inscrito na União das Freguesias, sob o artigo (Edifício "X"), é que beneficiará da servidão predial agora constituída. A funcionalidade da obra a construir no Edifício "X" está indiscutivelmente ligada ao prédio das Cedentes.

As obras de desbaste/rebaixamento e estudos e sondagens geotécnicas que a Requerente pretende realizar no subsolo do prédio das Cedentes, bem como a colocação das ancoragens definitivas são fundamentais e indispensáveis à construção do muro divisório entre os dois prédios, o qual já será construído no prédio da Requerente. Se estas obras não forem realizadas antes da construção do muro divisório, o mesmo não poderá ser construído.

Assim sendo, é fácil de perceber que o encargo no prédio serviente foi constituído em benefício exclusivo da "X", porquanto mais nenhum prédio irá beneficiar das obras a efetuar no prédio das Cedentes com a construção daquele muro divisório.

Relativamente ao último pressuposto, de facto, o prédio serviente e o prédio dominante pertencem a proprietários distintos.

Quanto ao conteúdo do Contrato em análise, não nos parece que o mesmo contrarie o regime legal consagrado para a servidão predial. O art.º 1544.º do C.C dispõe que *"[p]odem ser objeto da servidão quaisquer utilidades, ainda que futuras ou eventuais, suscetíveis de ser gozadas por intermédio do prédio dominante, mesmo que não aumentem o seu valor"*.

Conforme refere Luís Carvalho Fernandes, in "Lições de Direitos Reais", Quid Juris, 6.ª Edição, 2010, pág. 460 e 461, *"[c]olocado o problema do lado ativo da servidão, isto significa não estarem tipificadas as faculdades atribuíveis ao seu titular, no uso de utilidades do prédio serviente. Daí poder aqui falar-se em atipicidade do conteúdo da servidão"*.

No entanto, esta atipicidade não pode ir ao ponto de inutilizar o núcleo essencial do art.º 1544.º do C.C que é a suscetibilidade da utilidade ser gozada por intermédio do prédio dominante.

A norma refere-se a quaisquer utilidades proporcionadas ao titular do direito de servidão. Esta utilidade traduz-se numa vantagem a ser gozada por intermédio do prédio dominante. Ora, em face dos elementos descritos ao longo da presente exposição, é notório que as obras a efetuar no prédio serviente (utilidade/vantagem) são essenciais para o prédio dominante e, portanto, serão necessariamente por si gozadas, mesmo que não aumentem o seu valor.

Concluindo, após confronto com as disposições gerais do C.C. relativas ao

regime jurídico das servidões prediais, parece-nos que o presente Contrato vai ao seu encontro e em nada as viola.

Existem depois outras cláusulas do Contrato que seguem de perto o regime deste direito real.

Começemos por analisar a duração do Contrato. Este Contrato foi outorgado a título vitalício. Ora, se lermos atentamente o art.º 1569.º do C.C, verificamos que o carácter vitalício do Contrato em nada contraria esta norma.

Pois bem,

O n.º 1 do art.º 1569.º do C.C. estabelece diversas causas de extinção das servidões prediais, a saber: (a) reunião dos dois prédios, dominante e serviente, no domínio da mesma pessoa; (b) não uso durante vinte anos, qualquer que seja o motivo; (c) aquisição, por usucapião, da liberdade do prédio; (d) renúncia; e, (e) decurso do prazo, se tiverem sido constituídas temporariamente.

Por um lado, caso a Requerente consiga obter a autonomização jurídica da parcela de terreno onerada com o encargo da servidão, este direito real extingue-se pela reunião dos dois prédios, dominante e serviente, no domínio da mesma pessoa (no caso, a Requerente, pessoa coletiva), pelo que não se viola a primeira causa de extinção desta figura parcelar do direito de propriedade.

Por outro lado, diz-nos a al. b) do n.º 1 da norma que as servidões se extinguem pelo não uso durante vinte anos, qualquer que seja o motivo. Ora, pela natureza do encargo constituído no prédio serviente (indispensabilidade das obras nele efetuadas para a construção do muro divisório no prédio dominante), parece-nos evidente que esta causa de extinção contempla a possibilidade da natureza vitalícia deste Contrato. O encargo ora constituído nunca se extinguirá pelo não uso, qualquer que seja o motivo, pelo tipo de servidão instituída.

Finalmente, no caso de a Requerente deixar de necessitar de utilizar o terreno, poderá denunciar o Contrato, conforme clausulado no ponto 2 da Cláusula 2.ª do Contrato, situação que vai ao encontro da causa extintiva da servidão consagrada na al. d) do n.º 1 da norma ora em análise.

Quanto ao título constitutivo do direito de servidão predial, diz-nos o n.º 1 do art.º 1547.º do C.C que as servidões prediais podem ser constituídas por contrato, testamento, usucapião ou destinação do pai de família.

No caso em apreço, considerando estarmos perante uma servidão predial, verificamos que a mesma foi constituída por contrato.

No entanto, pelo facto de a servidão predial incidir sobre um imóvel, o contrato constitutivo da servidão necessita de constar de escritura pública ou documento particular autenticado (cf. al. a) do art.º 22.º do Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de julho), o que nos parece não ter existido.

Acontece, porém, que, para efeitos de IMT, o imposto incide sobre as

transmissões previstas no CIMT, qualquer que seja o título por que operem, como analisaremos mais à frente, motivo pelo qual não obsta à tributação da outorga deste contrato o facto de não ter sido respeitado um requisito formal.

Ora, tendo presente as considerações teóricas efetuadas, não obstante não ter sido reduzido a escritura pública ou documento particular autenticado, afigura-se-nos incontestável que o conteúdo contratual acordado se enquadra plenamente no contrato de servidão predial, contrariamente ao *nomen iuris* que suporta, não se mostrando relevante tecer outros considerandos quanto aos conceitos trazidos à colação pela Requerente neste pedido de informação vinculativa.

b) TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMT

Conforme se disse, a designação ou *nomen iuris* atribuído pelas partes a determinado clausulado contratual é irrelevante para a sua qualificação jurídica, se o conteúdo contratual permitir a inserção numa outra figura jurídica.

Acresce que, nos termos do n.º 4 do art.º 36.º da LGT, a AT não está vinculada à qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes.

De referir, igualmente, que, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões previstas neste Código, qualquer que seja o título por que se operem.

Quer isto dizer que, nas palavras de José Maria Pires, in "Lições de Impostos sobre o Património e do Selo", 3.ª Edição, Almedina, 2016, pág. 239, "(...) o objeto da sujeição a imposto não é propriamente o ato ou contrato que titulam a aquisição, mas sim o efeito desses atos ou contratos, ou seja, a transmissão da propriedade ou dos direitos correspondentes sobre esses imóveis". Continua referindo que "[u]m contrato é um acordo de vontades livremente formadas e expressas, tendo em vista a produção de efeitos jurídicos. O contrato considera-se celebrado e perfeito logo que as partes expressam de forma válida o seu acordo de vontades (...)".

No entanto, no caso aqui em apreço, não obstante ser necessária a outorga de uma escritura pública ou documento particular autenticado, há que distinguir o contrato em si mesmo, do acordo de vontades e os efeitos que emergem desses contratos. Assim, o que o n.º 1 do art.º 1.º do CIMT pretende colocar em evidência é que o objeto da incidência sobre a transmissão é independente da forma jurídica utilizada para titular essa transmissão, e que a norma de incidência objetiva estará preenchida desde que essa transmissão esteja prevista no art.º 2.º do CIMT.

Feita esta ressalva, assumir-se-á que estamos perante a aquisição de uma figura parcelar do direito de propriedade (servidão predial), por parte da Requerente, a qual consubstancia uma aquisição onerosa de direitos novos sobre imóveis e está expressamente consagrada no n.º 1 do art.º 2.º do CIMT.

Analisemos, então, o enquadramento tributário da aquisição do direito de servidão predial.

Como acabámos de referir, de acordo com o n.º 1 do art.º 2.º do CIMT, o IMT incide sobre a transmissão, a título oneroso, de figuras parcelares do direito de propriedade sobre bens imóveis situados em território nacional, encontrando-se, assim, preenchida a incidência objetiva e territorial para sujeição deste Contrato a imposto.

Por outro lado, diz-nos o corpo do art.º 4.º do CIMT que o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis ou, neste caso, os adquirentes dos direitos sobre bens imóveis, o que na situação em concreto é a Requerente, verificando-se, também, preenchido o requisito da incidência subjetiva.

No que se refere à determinação do valor tributável desta operação, as regras estão consagradas no art.º 12.º do CIMT e, por se tratar aqui de direitos não sujeitos a inscrição matricial, deve recorrer-se ao n.º 2 desta norma, a qual estabelece que no caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI.

Porém, esta norma deve ser conjugada com o art.º 27.º do CIMT, segundo o qual "*[n]os casos previstos no n.º 2 do artigo 12.º, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se officiosamente a liquidação, sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do CIMI, se torne definitivo*", pelo que, inicialmente, o IMT incidirá sobre o valor de €, podendo a liquidação vir a ser corrigida.

Quanto à taxa aplicável, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, ex vi do n.º 2 do CIMT, por se tratar de "outra aquisição onerosa", será a de 6,5%.

- DO "CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE BEM FUTURO"

a) QUALIFICAÇÃO JURÍDICA

Antes de iniciarmos a análise deste Contrato-Promessa, relembremos que a Requerente assenta toda a sua argumentação no pressuposto de que o terreno onde se constituiu a servidão predial é um bem futuro, porquanto o que existe, presentemente, são duas partes de frações autónomas que não são juridicamente transacionáveis, cuja futura existência poderá nunca vir a ocorrer se não se conseguir obter a sua autonomização.

Por outro lado, conclui que o facto de as Promitentes Vendedoras terem cedido a utilização do terreno à "X" e de ter afirmado que tem a posse material do terreno, embora o mesmo ainda não tenha autonomização jurídica, não consubstancia a tradição da coisa, para efeitos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, uma vez que as obras de desbaste/rebaixamento do terreno e de construção do muro de sustentação ainda não tiveram início, estando somente a decorrer os estudos e sondagens geotécnicas, bem como o processo de licenciamento de obras, não consubstanciando, igualmente, a fruição da coisa o facto de se estar a executar obras no subsolo do terreno.

Começemos, então, por analisar se a Requerente tem razão quanto à sua argumentação no sentido de estarmos aqui perante um bem futuro.

Já se referiu que, de acordo com o n.º 2 do art.º 11.º da LGT, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei, daí ter que se recorrer subsidiariamente ao Código Civil [al. d) do art.º 2.º da LGT] para analisar o conceito de bem futuro, utilizado no CIMT, mas sem qualquer orientação quanto ao seu sentido.

Pois bem, diz-nos o art.º 211.º do C.C. que são coisas futuras as que não estão em poder do disponente, ou a que este não tem direito, ao tempo da declaração negocial.

Conforme refere José Alberto Vieira, in "Direitos Reais", 3.ª Edição, Almedina, 2020, pág. 178, "*[c]onceptualmente, são coisas futuras as que não têm existência atual ou não estão na titularidade do disponente no momento da celebração do negócio jurídico. No entanto, literalmente, o art.º 211.º apenas menciona as últimas. Deve, porém, entender-se que ambas estão compreendidas no conceito legal.*

Futuras são, pois, em primeiro lugar, as coisas que, existindo embora, o disponente não tem o direito sobre elas. Fala-se, por isso, em coisas futuras subjetivamente. Em segundo lugar, e como significado mais evidente, são futuras as coisas que ainda não existem, por não terem sido ainda geradas, produzidas ou de algum modo fabricadas".

José Maria Pires, in "Lições de Impostos sobre o Património e do Selo", 3.ª Edição, Almedina, 2016, pág. 424, partindo da noção legal do art.º 211.º do C.C., aponta, igualmente, para a distinção de bens futuros em bens absolutamente futuros e bens relativamente futuros.

Os bens absolutamente futuros são aqueles que não existem na ordem jurídica e os bens relativamente futuros são os bens que já existem na realidade, mas não estão ainda no património do disponente.

Ora, tendo como assente este conceito de bem futuro, não é possível seguir a argumentação da Requerente no sentido de considerar a parcela de terreno objeto deste Contrato-Promessa como bem futuro e só após a autonomização jurídica das duas partes das frações autónomas que atualmente já existem é que as mesmas se tornam bens presentes.

A parcela de terreno, o subsolo onde já estão a ser efetuados os estudos e sondagens geotécnicas, já existe (não são bens absolutamente futuros) e está no património das promitentes vendedoras (não são, assim, bens relativamente futuros).

Não se pode considerar bem futuro a parcela de terreno aqui em causa, só porque se aguarda a sua autonomização jurídica. Ela já existe, tanto mais que já está a ser utilizada pela Requerente. O carácter futuro do bem deve ser aferido do lado do disponente ou na situação em apreço, do lado do promitente vendedor.

Já se sabe que, de acordo com o n.º 4 do art.º 36.º da LGT, a AT não está vinculada à qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, pelo que,

em face do exposto, não se considerará que o presente Contrato-Promessa tem por objeto um bem futuro.

De referir, ainda, que, na Cláusula 2.^a do Contrato-Promessa, foi estabelecido que a prometida compra e venda ficava dependente da conclusão do processo de autonomização jurídica do terreno, sendo que no ponto 4 da Cláusula 4.^a deste Contrato foi clausulado que, caso as Promitentes Vendedoras não viessem a desencadear os procedimentos administrativos junto das autoridades competentes para autonomização jurídica do terreno, o Contrato-Promessa cessava automaticamente os seus efeitos.

Ora, esta cláusula contratual configura uma cláusula em que se estipula uma "condição resolutiva" (art.º 270.º do C.C.).

Como resulta do art.º 270.º do C.C., a condição é suspensiva se o negócio só produz efeitos após a verificação do evento condicionante, suspendendo assim a sua eficácia; é resolutiva se o negócio deixa de produzir efeitos após a verificação do evento condicionante, sendo eficaz até lá.

Desta forma, estipulando que o Contrato-Promessa cessa automaticamente os seus efeitos se as Promitentes Vendedoras não desencadearem os procedimentos administrativos junto das autoridades competentes para autonomização jurídica do terreno, afigura-se-nos um Contrato-Promessa de Compra e Venda sob condição resolutiva.

b) TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMT

Partindo do pressuposto que estamos perante um Contrato-Promessa de Compra e Venda (de bem presente) sob condição resolutiva, analisemos a sua tributação em sede de IMT.

A outorga de um Contrato-Promessa de Compra e Venda de um imóvel sob condição resolutiva de per si não implica a sua tributação em sede de IMT.

Para que haja tributação no âmbito deste imposto é necessário que estejam preenchidos os requisitos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

Diz-nos esta norma que integram, ainda, o conceito de transmissões onerosas as promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer das situações previstas no n.º 3.

É, então, fundamental, perceber se, na situação em concreto, se pode considerar que houve tradição do imóvel para a Requerente ou se a mesma está a usufruir do mesmo.

Vejamos,

A Requerente afirma que tem a posse material do terreno no que se refere à utilização do subsolo, mas as obras de desbaste/rebaixamento do terreno e de construção do muro de sustentação ainda não tiveram início, estando somente

a decorrer os estudos e sondagens geotécnicas, bem como o processo de licenciamento de obras.

Pois bem, como acima ficou sobejamente esclarecido, o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos, qualquer que seja o título por que se operem.

Além dos factos que integram a regra geral da incidência objetiva, o CIMT ficciona, como transmissões sujeitas a imposto, determinadas operações que direta ou indiretamente implicam a transmissão de bens imóveis e que se revestem de características económicas que justificam o seu enquadramento no âmbito da sua incidência.

Nesta decorrência, faz o legislador, expressa e intencionalmente, na 2.^a parte do n.º 1 do art.º 1.º do CIMT, alusão à insignificância do título translativo que, mesmo não sendo civilmente eficaz para produzir a transmissão de imóveis, sobretudo face ao art.º 875.º do C.C., pode sê-lo para efeitos da incidência de imposto. Com efeito, diversamente do que dispõe a lei civil, pode-se estar perante uma transmissão fiscalmente relevante sempre que o promitente adquirente se comporte como um verdadeiro proprietário, ainda que não o seja formalmente, praticando atos de posse que incidem sobre o *corpus* e o *animus* da apropriação do bem; e, por outro lado, no facto de poderem ser objeto de transmissão fiscal outras realidades não enquadráveis no conceito civilista de bens imóveis.

Desde logo, sendo um dos elementos dos quais depende a tributação nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, vejamos o que se entende por tradição.

A tradição pode ser mais ou menos simbólica ou ser concretizada em atos explícitos de apropriação, mas deverá ter como resultado o abandono, de modo inequívoco, do gozo do bem ou direito por parte do alienante e a prática de atos por parte do novo possuidor que, por sua vez, terá de se comportar como um verdadeiro proprietário e com intenção de fazer sua a coisa ou direito possuído.

Saliente-se, ainda, que a incidência de IMT, com base na tradição do imóvel, não exige, contrariamente ao que acontece no direito civil, que o contrato revista forma escrita. Por isso, se em virtude de qualquer contrato oneroso, ainda que meramente verbal, os bens passarem a ser possuídos pelo promitente adquirente dá-se o nascimento do facto gerador de imposto, conforme decorre da norma geral de incidência consagrada no n.º 1 do art.º 1.º do CIMT.

Acresce que, por força do n.º 1 do art.º 29.º do CIMT, a mudança nos possuidores dos bens determina a obrigação de pagamento de IMT, logo que o promitente adquirente entre na posse, uso ou fruição do bem imóvel, independentemente de a transmissão se encontrar submetida a condição (cf. n.º 1 do art.º 22.º do CIMT).

A Requerente vem alegar que as obras de desbaste/rebaixamento do terreno

e de construção do muro de sustentação ainda não tiveram início, estando somente a decorrer os estudos e sondagens geotécnicas no subsolo, motivo pelo qual entende que não se pode considerar que houve tradição, nem que está a usufruir do imóvel.

No entanto, desde logo, ficou autorizado no Contrato-Promessa a entrada da Requerente, bem como dos seus trabalhadores, no prédio, bem como o início das obras, onde se inclui os estudos e sondagens geotécnicas, as quais já envolvem a utilização do subsolo do prédio das Promitentes Vendedoras.

Ora, seja na tradição material, seja na tradição simbólica, é necessária a ocorrência cumulativa de dois elementos - o abandono do anterior detentor e atos materiais, físicos ou simbólicos, por parte do adquirente que expressem uma tomada de poder sobre a coisa.

No caso em apreço, ainda que não se tenham dado início às obras de rebaixamento do terreno, a execução dos trabalhos preparatórios é reveladora da tradição do prédio. Estes trabalhos já são atos que exprimem uma tomada de poder sobre o prédio. Os estudos e sondagens geotécnicas efetivamente têm que ocorrer em momento anterior à realização das obras para efeitos de conhecimento do terreno, dos solos, determinação dos ângulos dos taludes, do número de ancoragens e averiguação de quais os materiais a utilizar na construção do muro e da respetiva altura. Daí que estes estudos e sondagens não consubstanciem um óbice à tradição do prédio, mas antes um elemento que corrobora a mesma, porquanto são estudos essenciais à colocação das estacas de ancoragem definitivas.

O facto de a Requerente estar, presentemente, a realizar estes estudos e já estar a decorrer o processo de licenciamento de obras, é outro elemento que demonstra o abandono das anteriores possuidoras do terreno e, assim, a existência da tradição do prédio.

Pelo exposto, parece-nos não restarem dúvidas que houve tradição do prédio, pelo que esta promessa de aquisição e de alienação estará sujeita às regras de tributação de IMT.

Ainda que se considerasse não ter havido tradição do imóvel como a Requerente assim o pretende, o que só por mera hipótese de raciocínio se concebe, o certo é que, para efeitos tributários, a al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT prevê, ainda, a tributação das promessas de aquisição e de alienação de bens imóveis quando o promitente adquirente esteja usufruindo dos bens.

Seguindo de perto a anotação ao art.º 2.º, § 1, n.º 2 do CIMSISD em "Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações - Anotado e Comentado", de Nuno Pinto Fernandes e Francisco Pinto Fernandes, Rei dos Livros, 4.ª Edição, 1997, cuja redação é semelhante à norma aqui em análise, "[c]remos, porém, que o vocábulo «usufruindo» (...) não foi utilizado apenas em sentido técnico, antes se contenta com o simples uso ou fruição não integrados no instituto do usufruto, nem derivados de título autónomo que implique posse causal".

Desta forma, a simples execução dos trabalhos preparatórios é reveladora da fruição do terreno, pelo que também por esta via o presente Contrato-

Promessa deverá ser tributado.

Com efeito, de acordo com al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, integram, ainda, o conceito de transmissões onerosas as promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer das situações previstas no n.º 3, desde que o bem esteja localizado em território nacional, encontrando-se, assim, preenchida a incidência objetiva e territorial para sujeição deste Contrato-Promessa a imposto.

Por outro lado, diz-nos o corpo do art.º 4.º do CIMT que o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis ou, neste caso, dos promitentes adquirentes dos bens imóveis, o que na situação em concreto é a Requerente, verificando-se, também, preenchido o requisito da incidência subjetiva.

No que se refere à determinação do valor tributável desta operação, deve recorrer-se ao art.º 12.º do CIMT.

Por se tratar aqui de um prédio omissa na matriz ou nela inscrito sem valor patrimonial tributário, deverá recorrer-se, igualmente, ao n.º 2 desta norma, a qual estabelece que neste caso o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI.

Porém, como já atrás ficou referido, esta norma deve ser conjugada com o art.º 27.º do CIMT, segundo o qual "*[n]os casos previstos no n.º 2 do artigo 12.º, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se oficiosamente a liquidação, sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do CIMI, se torne definitivo*", pelo que, inicialmente, o IMT incidirá sobre o valor de €, podendo a liquidação vir a ser corrigida.

Quanto à taxa aplicável, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, por se tratar de outra aquisição onerosa, será a de 6,5%.

IV - CONCLUSÃO

1. A designação ou *nomen juris* atribuído pelas partes a determinado clausulado contratual é irrelevante para a sua qualificação jurídica, se o conteúdo contratual permitir a inserção numa outra figura jurídica.

2. O "Contrato de Cessão de Espaço" configura a constituição de uma Servidão Predial, cujo regime se encontra regulado nos arts.º 1543.º a 1575.º do C.C, a qual também é um direito real de gozo e se consubstancia numa figura parcelar do direito de propriedade.

3. O objeto deste Contrato consubstancia um encargo sobre um prédio serviente (ainda que seja uma parcela do logradouro) em proveito exclusivo de um outro prédio, propriedade da Requerente, e ambos os prédios pertencem a proprietários distintos.

4. Após confronto com as disposições gerais do C.C. relativas ao regime

jurídico das servidões prediais, o presente Contrato em nada contraria o seu conteúdo.

5. Nos termos do n.º 1 do art.º 1.º do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões previstas neste Código, qualquer que seja o título por que se operem, pelo que a não sujeição a escritura pública ou documento particular autenticado deste Contrato, pelo facto de incidir sobre um imóvel, não prejudica a sua tributação em sede de IMT.

6. Em termos de incidência objetiva e territorial, de acordo com o n.º 1 do art.º 2.º do CIMT, o IMT incide sobre a transmissão, a título oneroso, de figuras parcelares do direito de propriedade sobre bens imóveis situados em território nacional, encontrando-se, assim, preenchidos estes dois requisitos para sujeição deste Contrato a imposto.

7. No que se refere à determinação do valor tributável desta operação, as regras encontram-se previstas no art.º 12.º do CIMT, sendo que, por se tratar aqui de direitos não sujeitos a inscrição matricial, se deverá recorrer ao n.º 2 desta norma, a qual estabelece que no caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI.

8. Esta norma deve ser conjugada com o art.º 27.º do CIMT, segundo o qual *"[n]os casos previstos no n.º 2 do artigo 12.º, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se oficiosamente a liquidação, sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do CIMI, se torne definitivo"*, pelo que, inicialmente, o IMT incidirá sobre o valor de € ..., podendo a liquidação vir a ser corrigida.

9. Quanto à taxa aplicável, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, ex vi do n.º 2 do CIMT, por se tratar de outra aquisição onerosa, será a de 6,5%.

10. Quanto à outorga do "Contrato-Promessa de Compra e Venda de Bem Futuro", a Requerente assenta toda a sua argumentação no pressuposto de que o terreno onde se constituiu a servidão predial é um bem futuro, porquanto o que existe, presentemente, são duas partes de frações autónomas que não são juridicamente transacionáveis, cuja futura existência poderá nunca vir a ocorrer se não se conseguir obter a sua autonomização jurídica.

11. Esta argumentação não pode colher, porquanto o art.º 211.º do C.C. nos diz que são coisas futuras as que não estão em poder do disponente, ou a que este não tem direito, ao tempo da declaração negocial.

12. José Maria Pires, in "Lições de Impostos sobre o Património e do Selo", 3.ª Edição, Almedina, 2016, pág. 424, partindo da noção legal do art.º 211.º do C.C., aponta, igualmente, para a distinção de bens futuros em bens absolutamente futuros e bens relativamente futuros.

13. Os bens absolutamente futuros são aqueles que não existem na ordem jurídica e os bens relativamente futuros são os bens que já existem na

realidade, mas não estão ainda no património do disponente.

14. A parcela de terreno, o subsolo onde já estão a ser efetuados os estudos e sondagens geotécnicas, já existe (não são bens absolutamente futuros) e está no património das promitentes vendedoras (não são, assim, bens relativamente futuros). Não se pode considerar bem futuro a parcela de terreno aqui em causa, só porque se aguarda a sua autonomização jurídica. Ela já existe, tanto mais que já está a ser utilizada pela Requerente.

15. A outorga de um Contrato-Promessa de Compra e Venda de um imóvel sob condição resolutiva, como ocorre na situação em análise, de per si, não implica a sua tributação em sede de IMT. Para que haja tributação no âmbito deste imposto é necessário que estejam preenchidos os requisitos da al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT.

16. Ainda que não se tenham dado início às obras de rebaixamento do terreno, a execução dos trabalhos preparatórios é reveladora da tradição do prédio. Estes trabalhos já são atos que exprimem uma tomada de poder sobre o prédio. Os estudos e sondagens geotécnicas, efetivamente, têm que ocorrer em momento anterior à realização das obras para efeitos de conhecimento do terreno, dos solos, determinação dos ângulos dos taludes, do número de ancoragens e averiguação de quais os materiais a utilizar na construção do muro e da respetiva altura. Daí que esses estudos e sondagens não sejam um óbice à tradição do prédio, mas antes um elemento que corrobora a mesma, porquanto são estudos essenciais à colocação das estacas de ancoragem definitivas.

17. A al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT prevê, ainda, a tributação das promessas de aquisição e de alienação de bens imóveis quando o promitente adquirente esteja usufruindo dos bens, motivo pelo qual o presente Contrato-Promessa sempre estaria sujeito a tributação em sede de IMT, porquanto a simples execução dos trabalhos preparatórios é reveladora da fruição do terreno.

18. Desta forma, de acordo com al. a) do n.º 2 do art.º 2.º do CIMT, integram, ainda, o conceito de transmissões onerosas as promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer das situações previstas no n.º 3, desde que o bem esteja localizado em território nacional, encontrando-se, assim, preenchida a incidência objetiva e territorial para sujeição deste Contrato-Promessa a imposto.

19. No que se refere à determinação do valor tributável desta operação, deve recorrer-se ao art.º 12.º do CIMT e, por se tratar aqui de um prédio omissa na matriz ou nela inscrito sem valor patrimonial tributário, deverá recorrer-se, igualmente, ao n.º 2 desta norma, a qual estabelece que neste caso o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do CIMI.

20. Esta norma deve ser conjugada com o art.º 27.º do CIMT, segundo o qual *"[n]os casos previstos no n.º 2 do artigo 12.º, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se officiosamente a liquidação,*

sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do CIMI, se torne definitivo”, pelo que, inicialmente, o IMT incidirá sobre o valor de €, podendo a liquidação vir a ser corrigida.

21. Quanto à taxa aplicável, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 17.º do CIMT, por se tratar de outra aquisição onerosa, será a de 6,5%.