

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 29/2013-T**

**Tema: SISA – ajuste de revenda baseado na tradição jurídica**

## **PROCESSO ARBITRAL N.º 29/2013-T**

### **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jorge Carita e Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

#### **A – RELATÓRIO**

A **A...**, **SA**, com o número de identificação fiscal ..., com sede na ..., em Lisboa requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal da Sisa que lhe foi comunicada pelo ofício n.º ... de 15/11/2006, no valor de 115.200,00 Euros, acrescida de juros compensatórios no valor de 11.342,32 Euros, e sua consequente anulação, sendo requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (que sucedeu à Direcção – Geral dos Impostos, adiante designada por AT).

O pedido de constituição de tribunal arbitral foi validado e aceite em 1 de Março de 2013 pelo Exmo. Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante designado por “CAAD”), tendo sido a AT notificada da apresentação do aludido pedido na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral coletivo, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

Foram designados árbitros o Exmo. Senhor Dr. José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), o Exmo. Senhor Dr. Jorge Carita e a Exma. Senhora Dra. Adelaide Moura, o que foi notificado às partes em 16 de Abril de 2013,

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 3 de Maio de 2013 para apreciar e decidir o objecto do presente processo, conforme consta da respectiva acta.

Em síntese, a Requerente sustenta a sua pretensão no seguinte:

Em 27-10-2003 a Requerente prometeu comprar a B ... [pessoa singular]:

Os imóveis identificados que compõem a Herdade C... (que inclui a Herdade do D..., a Herdade da E... e outras parcelas, devidamente identificadas no contrato junto como documento número 4 da petição inicial (clausula primeira);

A totalidade do capital social da sociedade F..., Lda., cuja denominação se alterou para G..., Lda., empresa que, por contrato, faz a exploração da propriedade e dos seus recursos.

No contrato promessa de compra e venda foi prevista a possibilidade de o negócio vir a ser concretizado em nome de outra empresa associada (cláusula 15/a);

No próprio dia da escritura, em 21-11-2003, a Requerente, representada pelo seu administrador I..., informou B... que pretendia que a escritura de compra e venda fosse efetuada em nome da sociedade J... – Investimentos Imobiliários e Turísticos, Lda., NIF ...;

Nesse dia, a J.../K..., também representada pelo mesmo I..., por ser igualmente seu administrador, outorgou a escritura de compra e venda dos imóveis prometidos vender, que compunham a Herdade C...;

Posteriormente em 15-11-2006, a Requerente foi notificada de uma liquidação de Imposto Municipal de Sisa baseada no facto da AT entender ter existido na transacção em questão uma “tradição jurídica”, o que implicaria a aplicação automática da regra do §2 do artigo 2º do CIMSISD;

De forma diversa da entendida pela AT, a Requerente considera que a regra do §2 do artigo 2º do CIMSISD estabelece uma presunção de tradição jurídica do bem imobiliário para o promitente-comprador. Essa presunção de acordo com o entendimento da Requerente é susceptível de prova em contrário;

Acresce que não obstante a possibilidade de apresentar prova em contrário, a Requerente entende que a parte que nisso tiver interesse pode também provar que nem sequer estão preenchidos os *factos índice* (elementos que preenchem a previsão da norma que institui a presunção) que se baseia a presunção;

Tendo em conta a posição por si defendida, a Requerente considera que a tributação em Sisa das chamadas situações de “ajuste de revenda baseado na tradição jurídica”, deve assentar na análise circunstanciada dos factos materiais e retirar destes a verificação de três requisitos essenciais, a saber:

A existência de negócio jurídico subsequente ao contrato promessa, tendo por objecto material o mesmo imóvel;

Que tal negócio ajustado entre o promitente-comprador originário e terceiro que assume a posição de comprador final, tem em vista a revenda do imóvel, segundo determinado quadro jurídico, destinado a obter vantagem económica;

Que seja celebrada a escritura de compra e venda entre o primitivo promitente vendedor e o terceiro adquirente (comprador final).

É entendimento da Requerente que no negócio em causa não se verificaram os requisitos enumerados nas alíneas a) e b) do artigo anterior, pelo que considera que não há qualquer facto susceptível de originar liquidação de Sisa.

Para demonstrar que não se verificaram tais requisitos a Requerente apresentou prova documental e prova testemunhal.

A Requerente requereu a condenação da AT em repor a situação preexistente à liquidação ilegal, ressarcindo a Requerente das comissões e demais gastos com garantias bancárias no valor já despendido de 3.584,76 Euros e no que vier a despendar até à emissão de renúncia da beneficiária.

Na sua resposta, a AT vem tecer as seguintes considerações:

O ajuste de revenda de que depende a aplicação do artigo 2º do CIMSID não depende da observância de qualquer formalismos específico bastando a evidência de um acordo de vontades nesse sentido entre promitente-comprador e terceiro adquirente do imóvel;

Tal acordo é expressamente reconhecido pela Requerente;

A norma desse artigo 2º, paragrafo 2º, não estabelece qualquer presunção elidível já que se limita a consagrar um tipo autónomo de incidência tributária, assente na tradição jurídica e não na tradição efectiva do bem imóvel;

Concluindo, que o pedido da Requerente deve ser julgado improcedente, não sendo pertinente, por estarem em causa meras questões de direito, a prova testemunhal solicitada.

O Tribunal Arbitral aceitou ouvir a prova testemunhal e realizou-se no dia 19 de Junho de 2013, pelas 15 horas uma reunião para efeitos de produção de prova testemunhal, tendo igualmente as partes proferido alegações orais, e da qual foi lavrada a respectiva acta que se encontra junta aos autos.

Tudo visto, cumpre proferir **DECISÃO**.

## **B. MATÉRIA DE FACTO**

### **B.1. Factos dados como provados:**

Pelo ofício n.º ...de 15-11-2006, emitido pelo Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de ..., a Requerente A..., Investimentos Prediais, SA, foi notificada da liquidação de Imposto Municipal da Sisa, no valor de €115.200,00 acrescido de juros compensatórios.

A liquidação em causa foi precedida da acção inspectiva com o número OI...

Em 23-01-2007 a Requerente dirigiu ao Diretor de Finanças de ... reclamação graciosa do ato de liquidação acima referido, reclamação essa que foi objecto de indeferimento, comunicado pelo ofício n.º ... de 15-05-2007.

Em 25-06-2007 a Requerente apresentou recurso hierárquico do indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa, que foi indeferido, como lhe foi comunicado pelo ofício n.º ... de 15-11-2012, recebido em 30-11-2012.

A liquidação ora impugnada reporta-se à celebração, em 23.10.2003, de um contrato promessa de compra e venda de imóvel entre a Requerente e B..., tendo a Requerente posteriormente ajustado a revenda desse bem à J... –, Ld.<sup>a</sup>, que a partir de 10.09.2004 se passou a denominar K..., SA., e fundamentou-se na regra do §2 do artigo 2.º do CIMSISDD, vigente à data do facto tributário.

Em 27.10.2003 a Requerente A... prometeu comprar a B...:

Os imóveis identificados que compõem a Herdade C... (que inclui a Herdade do D..., a Herdade da E... e outras parcelas) num total de cerca de 980 hectares, devidamente identificados no contrato junto como documento número 4 da petição inicial (cláusula primeira), que pela sua dimensão e detalhe aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

A totalidade do capital social da sociedade F..., Lda., cuja denominação se alterou para G..., Lda., empresa que, por contrato, faz a exploração da propriedade e dos seus recursos.

No contrato promessa de compra e venda a Requerente foi representada pelo seu administrador, I... .

No contrato promessa de compra e venda foi prevista a possibilidade de o negócio vir a ser concretizado em nome de outra empresa associada (cláusula 15/a).

No próprio dia da escritura, em 21.11.2003, a Requerente, representada pelo seu administrador I..., informou B... que pretendia que a escritura de compra e venda fosse efetuada em nome da sociedade J... –, Lda., NIF ... .

Em 21.11.2003 a J.../K..., também representada pelo mesmo I..., por ser igualmente seu administrador, outorgou a escritura de compra e venda dos imóveis prometidos vender, que compunham a Herdade C, comprando-os esta sociedade a B... .

A partir de 10-09-2004 a sociedade J... –, Lda., transformou-se em sociedade anónima, alterou os seus estatutos e passou a denominar-se K..., SA.

A J.../K exercia habitualmente a atividade da compra de imóveis e revenda dos adquiridos e declarando destinar a aquisição do imóvel a esse fim, beneficiou de isenção de Sisa mas por não ter logrado fazê-lo requereu a sua liquidação em 13-09-2006 e efetuou o respetivo pagamento.

Em 27.10.2003, quando foi celebrado o contrato-promessa de compra e venda e no período negocial antecedente, a J.../K... era sociedade por quotas e era pública a sua estrutura de capital e órgãos sociais, designadamente:

O seu capital era dividido em duas quotas iguais de €3.000,00 sendo uma da Requerente A... e outra de L...;

Eram únicos gerentes da J.../K..., I..., representante da A..., de quem é administrador, e L....

I... era em Outubro de 2003 era, e é atualmente, acionista maioritário da Requerente A... .

A Requerente A... e a J.../K... têm como administrador comum o mesmo I...

L... é administrador da K... e é também presidente da assembleia geral da Requerente A... .

A Requerente e a J.../K... dedicam-se por vezes ao mesmo ramo de negócio.

A Requerente e a J.../K... são empresas com representantes legais comuns.

L... é pessoa com reputação conhecida no âmbito nacional, sendo investidor e empresário nos ramos do imobiliário e da comunicação social

A J.../K... não pretendia fazer qualquer negócio com a Requerente mas apenas conseguir a melhor posição negocial para adquirir a Herdade C... .

Em Agosto de 2003 os sócios da J.../K... decidiram iniciar negociações com o B..., tendo em vista a compra da Herdade C..., de que este era então proprietário.

Quando foi iniciada a planificação do negócio, em Agosto de 2003, a J.../K..., então sociedade por quotas, ponderou a identidade com que se apresentaria, considerando a vantagem comercial em serem ou não conhecidos os empresários envolvidos.

Desde o início que foi intenção da J.../K... vir a concretizar o negócio tendo como titular a J.../K....

As negociações tiveram início em Agosto de 2003 e foram exclusivamente protagonizadas por I..., gerente e administrador da J.../K... e administrador da Requerente, que desenvolveu todos os contactos com B... e praticou todos

os atos necessários à concretização da compra, incluindo a celebração da respetiva escritura.

L... não praticou ou presenciou qualquer ato relativo ao negócio, até à celebração da escritura, que não outorgou.

Em 05-01-2007 foi instaurada pela Autoridade Tributária contra a Requerente execução do imposto cuja liquidação se discute nestes autos.

Para suspender a execução a Requerente fez prestar garantia bancária a favor da Autoridade Tributária, pelo Banco ..., S.A..

As comissões com a garantia bancária que a Requerente suporta ascendem à data a 3.584,76 €, em resultado do somatório dos seguintes gastos anuais:

<b>PERÍODO</b>	<b>VALOR</b>
2007	1.391,31 €
2008	417,80 €
2009	417,80 €
2010	417,80 €
2011	417,80 €
2012	417,80 €
2013	104,45 €
<b>TOTAL</b>	<b>3.584,76 €</b>

Até à decisão final deste processo a Requerente vai continuar a suportar gastos com comissões e outros encargos da garantia bancária que fez prestar pelo Banco ..., S.A.



## **B.2. Factos dados como não provados:**

A Requerente não auferiu qualquer quantia ou proveito de natureza económica com a sua intervenção na operação.

A Requerente e a J.../K... não são concorrentes de facto.

A Requerente e a J.../K... são empresas coligadas.

A Requerente e a J.../K... têm estratégia de atuação concertada.

A Requerente não pretendia fazer qualquer negócio com J.../K... mas apenas conseguir a melhor posição negocial para adquirir a Herdade C....

Por estratégia comercial que envolvia o anonimato dos sócios, a J.../K... e a Requerente consideraram ser vantajoso não divulgar o envolvimento no negócio de L... e optaram por fazer figurar a Requerente como promitente compradora no contrato-promessa, passando para a primeira essa posição na escritura.

A J.../K... e a Requerente desde o início das negociações para aquisição da Herdade C... que planearam que:

O contrato promessa de compra e venda fosse celebrado com a A..., representada por I...;

Fosse previsto no contrato promessa a possibilidade de o negócio vir a ser concretizado em nome de outra empresa associada;

A escritura fosse depois celebrada tendo como adquirente a J.../K..., por designação a fazer no próprio dia.

### **B.3. Fundamentação**

#### **I. Da matéria de facto provada**

A matéria de facto dada como provada assenta essencialmente na prova documental apresentada, designadamente os factos dados como provados nos pontos 1 a 8, 10 a 13, 15, 16, 18, e 26 a 31, sendo que no facto dado como provado no ponto 5 teve em conta o carácter confessório do artigo 4.º da petição inicial, expressamente aceite no ponto 7 da resposta da Autoridade Tributária, e que no facto dado como provado no ponto 28 se teve ainda em conta o depoimento da testemunha M..., que corroborou o conteúdo dos documentos relativos à matéria em causa.

A restante matéria de facto dada como provada assenta na prova testemunhal produzida aquando da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, que, nessa medida, se revelou coerente e com conhecimento directo de tais factos.

Assim, a matéria de facto dada como provada no ponto 9 foi descrita pela testemunha L..., que declarou estar presente no acto, no qual I... terá informado B... de que a escritura definitiva da venda de Herdade C... deveria ser outorgada em nome da J..., enquanto compradora.

O ponto 14 dos factos dados como provados assenta igualmente no depoimento da testemunha L..., que referiu conhecer pessoalmente I..., e saber que o mesmo era e é o acionista maioritário da J.../K....

O facto dado como provado no ponto 17, resulta da constatação da identidade de objecto entre as duas empresas envolvidas, conjugada com a prova testemunhal apresentada pela requerente.

O facto dado como provado no ponto 19 decorre da conjugação de um facto do conhecimento geral - a notoriedade pública da testemunha L..., essencialmente associado ao um clube desportivo – com os depoimentos da testemunha N... e do próprio I..., que confirmaram que a área profissional de actuação deste se situa no âmbito da comunicação social e da construção civil.

Os factos dados como provados nos pontos 20 a 23, fundam-se no depoimento da testemunha L..., que se revelou suficiente nessa parte, na medida em que sendo o mesmo, à data do facto tributário, representante legal da J.../K..., descreveu a perspectiva desta sobre o negócio relativo à Herdade C... .

Os factos dados como provados no ponto 24 e 25, assentam igualmente no depoimento da testemunha L..., que se revelou também nesta parte fundado e credível, conjugado com a prova documental disponível, tendo-se em conta que I... era administrador de ambas as sociedades envolvidas na aquisição da Herdade C..., e foi ele quem acabou por outorgar quer o contrato-promessa quer o contrato definitivo, em representação da promitente compradora e da compradora, sendo também ele quem assina a comunicação ao vendedor de que o negócio definitivo seria outorgado pela J... (doc. 7 da petição inicial).

## **II. Da matéria de facto não provada**

A matéria de facto dada como não provada, assenta essencialmente na ausência ou insuficiência da prova apresentada a seu respeito, cujo ónus cabia à Requerente.

Assim, e quanto ao facto dado como não provado sob o número 1, não foi apresentada qualquer prova documental ou testemunhal que de forma segura permitisse dar o facto em questão como provado. Não se logrou apurar, com efeito, se a Requerente auferiu ou não alguma quantia ou proveito de natureza económica com a sua intervenção na operação de aquisição da Herdade C.... É certo que a testemunha L... referiu que assim foi. Contudo, a ligação que se conseguiu apurar da testemunha ao facto em causa, que se reconduz à circunstância de actualmente ser presidente da assembleia geral da requerente, não é suficientemente próxima para permitir com segurança corroborar a abrangência do facto negativo sob prova.

Por outro lado, a testemunha M..., técnico de contas da Requerente, referiu que na escrita desta não constava nenhum movimento financeiro relativo ao negócio em questão. O depoimento em causa, contudo, não se afastou deste quadro restrito – ou seja – que da escrita da Requerente não consta a entrada de nenhuma quantia ou proveito de natureza económica relativo ao negócio da Herdade C.... Contudo, a circunstância de nada constar da contabilidade da requerente, não permite, por si só, inferir que, na realidade, aquela não tenha auferido qualquer quantia ou proveito de natureza económica relativo ao negócio referido. De resto, do documento relativo ao contrato promessa em que a ora Requerente promete adquirir o imóvel em causa (doc. 4 da petição inicial), consta que por esta terá sido entregue um sinal de €598.557,00. Ora, dando crédito à testemunha, tal movimento não estará reflectido na contabilidade da Requerente pelo que ou ele não se deu, e nessa parte o documentado no contrato-promessa (onde, inclusive, consta a quitação de tal quantia) não corresponderá à realidade, ou deu-se, e a contabilidade da Requerente não refletirá a realidade. Para o que aqui interessa, contudo, o certo é que os elementos de prova disponíveis não permitem concluir por qualquer uma das hipóteses, ou seja, por saber se houve movimentos financeiros não registados – e, neste caso, quais - ou não.

A testemunha O..., por seu lado, esclareceu que apenas tomou a seu cargo a contabilidade da J.../K... a partir de Janeiro de 2004 (após os factos, portanto), e que da escrita que recebeu não constava nenhuma dívida à Requerente relativa ao negócio da Herdade C....

A prova apresentada pela requerente foi, igualmente insuficiente para que se pudessem dar como provados os factos que constam como não provados nos pontos 2 a 4. De facto, a ideia comum aos três pontos indicados, seria a de que a Requerente e a J..., à data do facto tributário, atuariam no mercado de forma concertada, coligadas, e não concorrendo entre si. Contudo, os elementos de prova disponibilizados não documentaram qualquer exemplo concreto de uma prática como a apontada, anterior ou coeva do facto tributário ou mesmo posterior a este. Outrossim, destinando-se os factos em causa a corroborar que as empresas em causa se teriam articulado no caso

concreto, em benefício negocial da J..., apenas esta putativa articulação é apresentada como exemplo do que seria a regra - *quod erat demonstrandum*. É certo que a circunstância de existir um administrador comum constitui um indício de que, de facto, alguma articulação poderia existir entre a Requerente e a J.... Contudo, se isso é certo, menos certo não é que, por exemplo, que não se demonstrou (ou foi sequer alegado) que a estrutura de participação social fosse a mesma – o que permitiria desde logo inferir uma identidade de interesses económicos. Por outro lado, mesmo ao nível da prova testemunhal apresentada, verifica-se que a própria testemunha M... não foi taxativa na matéria, dizendo que a actuação das duas empresas seria de algum modo coordenada, mas não concertada.

O facto dado como não provado no ponto 5, resulta da falta de prova firme de quais seriam as motivações da Requerente no negócio que dá causa à liquidação que nos autos se discute. Com efeito, e desde logo, não foi apresentada prova documental ou testemunhal directamente ligada à intervenção da Requerente nos factos em questão, sendo certo que a testemunha L... aportou a perspectiva da J.../K... – espelhada no ponto 20 dos factos dados como provados. Por outro lado, necessariamente que as intenções da Requerente se teriam de corporizar em factos, factos esses que careciam de ser demonstrados ao Tribunal, o que passaria, por exemplo, por um cabal esclarecimento dos contornos do negócio, elucidando toda uma série de aspectos que nos autos ficam por esclarecer, como sejam, as circunstâncias que rodearam a prestação do sinal de que o contrato promessa dá quitação (se existiu ou não; neste caso, qual o sentido do consagrado no contrato promessa; no outro caso, quais os fluxos financeiros que lhe estiveram subjacentes), ou o esclarecimento da real finalidade do negócio em causa (meramente especulativo ou não; no primeiro caso, qual a razão para que o lucro resultante de uma operação com tal carácter fosse para uma sociedade e não para outra; no segundo, qual a razão de ter sido declarado para efeitos de Sisa que o prédio se destinava a revenda, se não havia essa intenção?). Neste quadro de dúvida, e tendo em conta a prova disponível, o facto em questão não se poderia ser dado como provado.

Também no que diz respeito ao facto dado como não provado no ponto 6, a prova apresentada não logrou convencer o Tribunal. Efectivamente, e para além de tudo o mais, a associação entre I... e L..., era, pelo menos até determinado ponto, pública, constando, por exemplo, do registo comercial da sociedade J... Acresce que a cláusula 15.<sup>a</sup> do contrato promessa celebrado entre a Requerente e B..., denuncia já a possibilidade de o contrato definitivo vir a ser outorgado por outra entidade que não a Requerente, mas que fosse participada por esta e/ou tivesse sócios comuns, desde logo minando a estratégia a que o ponto em causa se refere, no sentido que a inserção de tal cláusula é susceptível de, sendo tal facto importante, alertar os interessados e apontar o caminho de averiguar quem são as pessoas associadas àquela que no contrato promessa se apresenta. Esta circunstância, de resto, é tanto mais significativa, quando, segundo foi relatado ao Tribunal pela testemunha L..., já haveria um episódio anterior mas temporalmente próximo, em que os mesmos atores tinham participado, sem que as negociações tivessem chegado, nessa altura, a bom termo.

Por fim, e no que concerne ao ponto 7 da matéria de facto não provada, uma vez mais, entendeu-se que não se logrou reunir prova suficiente da intenção subjacente à actuação da requerente na matéria em causa. Com efeito, estando aqui em causa um plano conjunto da Requerente e da J..., necessariamente que o mesmo passaria pela convergência das correspondentes vontades. Ora, se relativamente à J... ainda se poderia dizer que foi apresentado um início de prova, através do depoimento da testemunha Jaime Rodrigues Antunes, já o mesmo não se poderá dizer relativamente à Requerente. Deste modo, e repetindo-se aqui *mutatis mutandis* o acima referido a propósito da restante matéria de facto dada como não provada, em especial no que se reporta aos pontos 2 a 6, não foi possível elevar o enxerto factual em causa ao elenco dos factos dados como provados.

## C. MATÉRIA DE DIREITO

As questões de Direito que se colocam nos autos são de simples enunciação, reconduzindo-se a saber:

Se a norma do §2 do artigo 2.º do Código da Sisa, vigente à data do facto tributário se trata de uma presunção de tradição jurídica do bem imobiliário para o promitente comprador;

se, em caso de resposta afirmativa à questão anterior, tal presunção é ou não susceptível de prova em contrário; e,

se, em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a presunção em causa se encontra ou não elidida nos autos.

Vejamos pois.

\*

O artigo 2.º do Código da Sisa, vigente à data do facto tributário, dispunha, para além do mais, que:

“A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

§ 1.º Consideram-se, para este efeito, transmissões de propriedade imobiliária:

...

2.º As promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens;

§ 2.º Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda.”

Face ao normativo transcrito, torna-se necessário apurar se, verificado o ajuste de revenda a que alude o §2, ocorre, inapelavelmente, a incidência do tributo em causa (Imposto de Sisa), conforme parece defender a Autoridade Tributária, ou se aquele ajuste de revenda desencadeia uma mera presunção, licenciadora da tributação mas susceptível de prova em contrário.

Esta matéria foi já objecto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo exemplo disso o relativamente recente acórdão daquele alto Tribunal, de 03-11-2010, proferido no processo 0499/10, em cujo sumário se pode ler que:

“I - Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o legislador assumidamente (cfr. o parágrafo 3.º do respectivo preâmbulo) procedeu a um alargamento do conceito legal de "transmissão onerosa" para efeitos de incidência do imposto, nele incluindo expressamente, a par de outras realidades, as cessões de posições contratuais em contratos promessa de compra e venda de imóveis (cfr. a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT), bem como a celebração de contratos promessa em que se preveja a possibilidade do cedente ceder a sua posição contratual a terceiro (cfr. a alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT).

II - Daqui não resulta, porém, que as cessões de posição contratual em contratos promessa de compra e venda de imóveis não estivessem já, nalguns casos, sujeitas a SISA, mantendo-se essa sujeição em sede de IMT (cfr. a alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT), como sucede nas cessões de posições contratuais em contratos promessa de compra e venda de imóveis que se consubstanciem num "ajuste de revenda", se e quando o contrato definitivo fosse celebrado entre o primitivo promitente vendedor e o terceiro cessionário, ex vi do artigo 2.º § 1.º, 2.º e §2 do CIMSISD.”.

Este acórdão, confirma a doutrina do anterior acórdão do mesmo tribunal, datado de 21 de Abril do mesmo ano, que, procedendo a uma análise da mesma questão que ora nos ocupa, considera que:



“o facto de alguém ter procedido, sem qualquer motivo perceptível, à cessão da posição contratual de promitente adquirente para um terceiro, sendo este quem outorga no contrato-prometido, permite, natural e logicamente, inferir que ocorreu um ajuste de revenda do bem, pelo que, a menos que se venham a clarificar os elementos justificativos para o acto, pela evidenciação de elementos que apontem, designadamente, para uma impossibilidade de o cedente outorgar o contrato-prometido ou para causas indicativas de uma pura desistência do contrato, justifica-se que a AT conclua pela existência de «ajuste de revenda» para os efeitos previstos no artigo 2º, parágrafo 2º, do CIMSISD. 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. Isto é, a presunção de que o ajuste de revenda se pode inferir da cedência da posição contratual nas promessas de venda não é uma presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), mas uma presunção simples, natural ou judicial, que tem por base os dados da experiência comum e que pode ser abalada pela evidenciação dos motivos que levaram a essa cedência, evidenciação que tem de ser feita pelo cedente, dado que só ele pode dar a conhecer esse motivos.

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

Acaba este mesmo aresto por concluir que:

“Deste modo, sendo legítima a conclusão retirada pela AT quanto à existência de um ajuste de revenda e não se podendo considerar ilidida presunção legal de tradição jurídica do bem, ocorre o facto gerador da obrigação de imposto, pois que o legislador ficciona, a partir daí, a transmissão do imóvel”.

É, deste modo, perfeitamente clara a posição do STA na matéria em causa nos presentes autos, posição essa que pode ser resumida do seguinte modo:

A cessão da posição contratual de promitente adquirente para um terceiro, sendo este quem outorga no contrato-prometido, é susceptível de servir de base a uma presunção natural de que existiu um ajuste de revenda;

A existência de uma ajuste de revenda aporta uma presunção legal de tradição jurídica do bem imóvel, que é facto gerador da obrigação de imposto (de Sisa);

Não se descortinando motivo para se divergir aqui da bem fundada jurisprudência do Supremo Tribunal na matéria, acolhe-se integralmente a mesma.

Aplicando-se tal doutrina ao caso, verifica-se que, em concreto, não se torna necessário lançar mão da primeira das referidas presunções, na medida em que está desde logo dado como provado, sob o ponto 5 da correspondente matéria, que existiu um ajuste de revenda.

Verificado este, e por força da norma do §2 do artigo 2.º do Código da Sisa vigente à data do facto tributário, desencadeia-se a presunção legal de existência de tradição jurídica do bem imóvel, motivadora da imposição tributária em sede daquele imposto.

Daí que nada haja a censurar à Administração Tributária, no que diz respeito à decisão de liquidar o tributo em causa nos presentes autos.

\*

Aqui chegados, cabe então averiguar se a presunção legal que se vem de reconhecer, é ou não susceptível de prova em contrário.

A resposta a esta questão não poderá deixar de ser positiva, face, desde logo, à norma do artigo 73.º da LGT, que prescreve que:

“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”.

Esta norma, como não poderia deixar de ser, não é contrariada pela acima citada jurisprudência do STA, pelo que, em resposta à segunda das questões a princípio colocadas, se haverá de responder que a presunção legal de tradição jurídica do bem imóvel retirada da existência de ajuste de revenda, é susceptível de prova em contrário.

\*

Face à resposta positiva a ambas as questões acima abordadas, queda, agora, por resolver a última das questões inicialmente formuladas.

Assente a existência de um ajuste de revenda e a conseqüente presunção legal de tradição jurídica do imóvel, trata-se, então de saber se, face aos factos apurados, logrou a requerente produzir prova de que aquela tradição se não verificou.

Compulsados os factos dados como provados e não provados, haverá que considerar que a resposta a dar a esta última questão é negativa.

Efectivamente, o elenco factual assente relata aquelas que terão sido as intenções da adquirente J..., sem contudo explicitar os concretos contornos da intervenção da Requerente.

Com efeito, se da matéria de facto apurada se consegue de algum modo discernir quais teriam sido os propósitos que presidiram à intervenção da referida J... no negócio subjacente à tributação em crise, fica-se contudo sem saber em que medida é que tais intenções tiveram um efectivo reflexo nos factos realmente

ocorridos e, mais ainda, quais foram concretamente os contornos da intervenção da requerente em tal negócio.

Ora, a elucidação dessas circunstâncias era um ónus que impedia sobre a requerente. Era a ela que competia demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, que na realidade não se havia dado a tradição jurídica do imóvel, facto que a lei erigia como motivo da imposição de imposto.

Considera-se, contudo, que os factos ora tido como assentes não permitem concluir pelo cabal cumprimento de tal ónus, pelo que, inexoravelmente, haverá a acção de improceder.

Improcedendo o pedido principal formulado pela Requerente, naturalmente que há-de improceder o pedido acessório de indemnização pela prestação de garantia, tida por indevida.

#### **D. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 118.784,76.

#### **E. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

#### **F. Decisão**

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos formulados pela Requerente;
- b) condenar a Requerente nas custas do processo, no montante de € 3.060,00, devendo ter-se em conta os pagamentos entretanto efectuados.

Lisboa, 8-7-2013

Os Árbitros

(José Pedro Carvalho)

(Jorge Carita)

(Adelaide Moura)