

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 567/2017-T

Tema: Sisa e IMT - facto tributário – tradição da posse, caducidade do direito à liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 8 de Janeiro de 2018, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Professor Doutor Fernando Borges Araújo e Dr. Nuno Maldonado Sousa, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa colectiva número ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Neste âmbito, deduziu os seguintes pedidos de pronúncia arbitral:

- (i) Apreciação da (i)legalidade do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) praticado pela Requerida (AT), identificado sob o n.º..., com data de 17 de Maio de 2016, no valor de € 71.738,48, e consequente anulação do mesmo, bem como da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra tal acto, de 21 de Julho de 2017; e

- (ii) Reembolso do montante de imposto pago (€ 71.738,48), acrescido de juros indemnizatórios contados à taxa legal, desde a data de indeferimento da reclamação até integral reembolso.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar as designações e o Tribunal arbitral colectivo foi constituído em 8 de Janeiro de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

A Requerente alegou como causa de pedir a caducidade do direito à liquidação do IMT, por considerar que o facto tributário, para efeitos de tributação em sede de Imposto Municipal de Sisa e de IMT, ocorreu em 27 de Maio de 2002, data em que convergiram a promessa de venda (2001), o pagamento do remanescente do preço e a tradição da posse do prédio em causa. Assim, por ocasião da escritura que produziu os efeitos translativos do direito de propriedade, outorgada em 2016, a AT já não poderia proceder à liquidação de IMT pois esse direito havia caducado, nos termos do artigo 92.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (“CIMSISD”).

A AT apresentou resposta, tendo junto o processo administrativo. Considerou não dever haver lugar a produção de prova testemunhal e pugnou pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por ausência de prova da alegada tradição do prédio, com a consequente absolvição de todos os pedidos.

Em 7 de Março de 2018, o Tribunal realizou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e procedeu à inquirição das três testemunhas arroladas pela Requerente, por entender ser útil ao apuramento da verdade material, tendo sido objecto de gravação sonora.

Foram juntos documentos pela Requerente e a esta solicitadas, pelo Tribunal, cópias legíveis de documentos juntos com a p.i.. As partes foram notificadas para alegações e da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 8 de Junho de 2018.

A Requerente apresentou alegações em 27 de março de 2018, a que se seguiram as alegações da Requerida, em 20 de abril de 2018.

SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas questões prévias.

II. FUNDAMENTAÇÃO

A única questão jurídica a apreciar e decidir respeita à aferição do vício de caducidade do direito à liquidação do imposto (IMT) efectuada pela AT em 2016, com fundamento na alegada tradição da posse do prédio em 2002, e consequente “transmissão onerosa do imóvel”, para efeitos do artigo 2.º, parágrafo 1.º, n.º 2 do CIMSISD, para a

esfera da sociedade promitente-compradora B..., LDA., entretanto incorporada na Requerente por operação de fusão realizada em Dezembro de 2004.

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

A. Em 12 de Dezembro de 2001, a sociedade B..., LDA., com o NIPC..., celebrou, na qualidade de promitente-compradora, com C... e D..., promitentes-vendedores, representados por E..., contrato-promessa de compra e venda do prédio rústico sito em ..., com a área de 21.770 m², descrito na Conservatória do Registo Predial de ..., sob o número ..., da freguesia de ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., folha da carta AC da mencionada freguesia – *cf.* cópia do contrato-promessa de compra e venda, Doc. 3 junto com a p.i..

B. No referido contrato-promessa de compra e venda ficou estabelecido que o prédio rústico sito em ... seria vendido pelo preço global de Esc. 220.000.000\$00 (duzentos e vinte milhões de escudos), equivalente a € 1.097.355,37 (um milhão noventa e sete mil trezentos e cinquenta e cinco euros e trinta e sete cêntimos), dos quais 66.000.000\$00 (€ 329.206,61) foram pagos, a título de sinal e princípio de pagamento, quando da assinatura do contrato-promessa, estabelecendo-se que os 154.000.000\$00 (€ 768.148,76) remanescentes seriam pagos no acto da escritura de compra e venda – *cf.* cópia do contrato-promessa de compra e venda, Doc. 3 junto com a p.i. e cópia do cheque do Banco F... junto como Doc. 4.

C. Em 10 de Maio de 2002, foi celebrada uma adenda ao contrato-promessa, que prorrogou o prazo limite para a outorga da escritura pública de compra e venda do prédio rústico em causa, que foi fixada em 27 de Maio de 2002 – conforme cópia da adenda junta com a p.i. como Doc. 5.

D. Em 27 de Maio de 2002, os promitentes-vendedores C... e D..., outorgaram, por escritura pública, procuração irrevogável a favor de G..., H..., I... e J..., a quem conferiram os necessários poderes para, conforme se transcreve:

“com dispensa de prestação de contas, cada um de per si, em nome e representação dos mandantes, prometerem vender e venderem, a quem quiserem e pelo preço e demais condições que muito bem entenderem, prometerem, permutar e permutarem, pelos bens e demais condições que muito bem entenderem, o prédio rústico, sito em ..., com a área de vinte e um mil setecentos e setenta metros quadrados, descrito na Conservatória do Registo Predial de ..., sob o número ..., da freguesia do ..., e inscrito na matriz sob o artigo dezasseis, folha da conta AC da mencionada freguesia. Após a eventual urbanização deste prédio, ou o eventual loteamento do mesmo, dão-lhes poderes para o prometerem vender e venderem, prometerem permutar e permutarem, bem como a todos ou cada um dos lotes de terreno que, porventura, venham a ser desanexados do prédio rústico atrás identificado e que venham a constituir prédios urbanos, com números de descrição próprios na Conservatória do Registo Predial e artigos matriciais também próprios na Repartição de Finanças.

– Dão-lhes também podere[s] para assinarem contratos promessa de compra e venda, outorgarem escrituras de compra e venda, assinarem contratos promessa de permuta, outorgarem escrituras de permuta, com as cláusulas, preços, valores e demais condições que muito bem entenderem aceitar, receberem sinais, preços, os bens ou valores permutados, darem e receberem quitações tornas e valores compensatórios.

– Mais lhes conferem poderes para hipotecarem o prédio atrás identificado, ou os prédios que se vierem a constituir a partir do mesmo, pela sua urbanização ou loteamento e consequentes desanexações, à segurança de dívidas e obrigações contraídas por quem quer que seja, nomeadamente, às dívidas e obrigações resultantes de Contratos de Mútuo, importâncias mutuadas, financiamentos de qualquer espécie, bem como de todas as obrigações derivadas de tais actos.

– Conferem-lhes ainda poderes para junto das Conservatória do Registo Predial, nomeadamente de ..., em relação ao prédio atrás identificado, ou em relação aos que se vierem a constituir a partir deste prédio, requererem e autorizarem quaisquer actos de registo, provisórios ou definitivos, nomeadamente, de aquisição e de hipoteca, averbamentos, cancelamentos e alterações à descrição, para junto das Repartições de Finanças, nomeadamente de ..., requererem, autorizarem, promoverem e assinarem tudo o que necessário for, designadamente, inscrições à matriz, certidões, averbamentos, cancelamentos, apresentarem declarações participações fiscais e reclamações;

– Dão-lhes igualmente poderes para junto das Câmaras Municipais, nomeadamente, de ..., outras Autarquias e demais Organismos e Serviços da Administração Central e Local tratarem de quaisquer assuntos relacionados com o referido prédio, nomeadamente, apresentarem e requererem projectos de urbanização ou de loteamento, a aprovação de licença de urbanização ou de loteamento, alvarás de urbanização ou de loteamento e de construção nos termos e condições que muito bem entenderem, cederem gratuitamente ao Município de ..., nomeadamente, para domínio público, áreas de terreno destinadas a arruamentos, passeios, zonas verdes, estabelecimentos de ensino, apresentarem e requererem a aprovação de projectos de arquitectura e das várias especialidades, bem como alterações e averbamentos aos mesmos, requererem quaisquer certidões e outorgarem em quaisquer escrituras a celebrar com a Câmara Municipal de ...ou com o Município de ..., aceitando e propondo as cláusulas e demais condições que muito bem entenderem; junto da K..., S.A. – L..., celebrarem contratos de fornecimento de energia eléctrica, requererem contadores de obra e alterações aos traçados iniciais.

– Os mandatários podem servir-se desta procuração para a prática de negócio consigo mesmo, nos termos do número um, do artigo duzentos e sessenta e um do Código Civil e, por conseguinte, podem, nomeadamente, intervir em actos em que sejam interessados.

– Os poderes constantes desta procuração, nos termos em que se acham expressos, são conferidos no interesse dos mandatários, pelo que é irrevogável, com toda a

plenitude legal, nos termos do número três, do artigo duzentos e sessenta e cinco, do Código Civil e os poderes nela conferidos não caducam por morte, interdição ou inabilitação dos mandantes, nos termos do artigo mil cento e setenta e cinco do código Civil.”

– conforme cópia da procuração junta com a p.i. como Doc. 6.

E. Com a outorga da procuração referida no ponto anterior foi efectuado, pela sociedade B..., LDA., o pagamento do valor de € 774.462,31, através da emissão de cheque do F... à ordem de C..., em 27 de Maio de 2002, referente ao prédio rústico *supra* identificado – *cf.* Doc. 7 junto com a p.i. e documento (extracto de conta) apresentado posteriormente.

F. Quer a importância paga a título de sinal e princípio de pagamento, de €329.206,61, quer a de € 774.462,31, perfazendo o total de € 1.103.668,92, foram contabilizadas numa conta #229 – Adiantamentos a fornecedores, mais concretamente na subconta denominada # 22912 –E...– que, na sequência da introdução do SNC em 2010, passou a figurar como conta # 22.8.1 – conforme documentação financeira junta com a p.i. – Docs. 7 a 24, complementada com cópias legíveis entregues posteriormente.

G. Foi ainda celebrado um Acordo, em 27 de Maio de 2002, entre, por um lado, C... e D..., neste Acordo designados por Primeiros Outorgantes, e, por outro lado, como Segundos Outorgantes, as seguintes pessoas singulares: G..., H..., ambos outorgando por si e em representação da sociedade B..., LDA., I.. e J... – *cf.* cópia do Acordo junto com a p.i. (Doc. 25), cuja versão assinada foi junta posteriormente (anexo à acta da reunião do artigo 18.º do RJAT).

H. Este Acordo visava regular um conjunto de obrigações assumidas pelos Segundos Outorgantes, pessoas singulares, reiteradamente identificados no Acordo nessa qualidade [de pessoas singulares], perante os Primeiros Outorgantes, no âmbito do mandato irrevogável que lhes foi conferido por procuração. Assim, os Segundos Outorgantes, *“pessoas singulares, comprometem-se para com os primeiros outorgantes no*

exercício do mandato que por estes lhes é conferido na procuração que se referiu no artigo anterior, a celebrar a escritura de venda do prédio acima identificado após a aprovação do deferimento do pedido de licenciamento ou autorização para a operação do seu loteamento, ou de urbanização de empreendimento turístico, do mesmo, transaccionando-o como urbano, no prazo de 120 dias a contar da data daquela aprovação, que os segundos outorgantes se comprometem a promover por sua conta e exclusivo risco, elaborando os necessários projectos e documentação para o efeito, no que usarão da diligência de “um bom pai de família”, e comunicando a celebração do acto aos primeiros outorgantes nos oito dias imediatos à sua realização, comprometendo-se estes a assinar os requerimentos e demais documentação que se mostre necessária àquele fim, apresentar na Câmara Municipal de ...” – cf. cópia do Acordo junto com a p.i. (Doc. 25), cuja versão assinada foi junta posteriormente (anexo à acta da reunião do artigo 18.º do RJAT).

I. O Acordo em apreço prevê ainda que as diligências para obtenção das licenças ou autorizações e alvará de loteamento e urbanização, bem como o pagamento de taxas, impostos e demais custos inerentes, incluindo honorários de técnicos que intervenham na elaboração dos projectos, constituam responsabilidade de “*todos os segundos outorgantes*”, referidos como “*pessoas singulares*”, cabendo aos primeiros prestar a sua colaboração, subscrevendo os pedidos que se revelem necessários – cf. cópia do Acordo junto com a p.i. (Doc. 25), cuja versão assinada foi junta posteriormente (anexo à acta da reunião do artigo 18.º do RJAT).

J. No decurso de 2004 a sociedade B..., LDA. registou gastos no valor de € 42.000,00 relativos a serviços de projectista, que foram contabilizados como “trabalhos em curso” numa rubrica de existências, no âmbito da apresentação de um pedido de informação prévia (PIP) junto do município, que foi subscrito pelos promitentes-vendedores – conforme documentação financeira junta com a p.i., Docs. 7 a 24, complementada com cópias legíveis entregues posteriormente e com o depoimento das testemunhas (ROC e TOC).

K. A sociedade B..., LDA. foi extinta em virtude de fusão por incorporação na A..., S.A., com a transferência global para esta de todo o património daquela, conforme escritura pública de 29 de Dezembro de 2004, com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro do mesmo ano, constando expressamente da escritura de fusão, por declaração dos intervenientes, que a sociedade “B..., LIMITADA. não tem quaisquer bens imóveis” – cf. cópia da escritura junta com a p.i. como Doc. 26.

L. Em 21 de Abril de 2006, o procurador H... vendeu o prédio rústico sito no ... acima identificado à sociedade M..., LDA., que, por sua vez, em 25 de Julho de 2006 o vendeu à sociedade N..., LDA. – cf. Docs. 27 e 28 (cópias das escrituras respectivas), juntos com a p.i..

M. Estas vendas vieram a ser declaradas nulas, na sequência de acção judicial proposta em 2007 pela Requerente contra, entre outros, o procurador H..., após diversos recursos que culminaram com a decisão definitiva do Supremo Tribunal de Justiça, em 2 de Junho de 2015, que negou a revista do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa favorável à Requerente, tendo sido cancelados todos os registos posteriores ao registo de aquisição do mesmo prédio a favor de C... e D... – conforme cópia das sentenças e Acórdãos juntos com a p.i. como Docs. 29 a 31.

N. A Requerente suportou encargos com o processo judicial de invalidação da venda do prédio rústico em apreço, incluindo custas e honorários de advogados, que se cifraram em aproximadamente € 400.000,00 – conforme depoimento das testemunhas (ROC) e (TOC).

O. Em 21 de Março de 2016, foi apresentada em nome de C... a Declaração do Modelo 1 do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”), para inscrição do prédio rústico *supra* identificado como urbano, reportada à data de 26 de Fevereiro de 2016 – cf. cópia do Modelo 1 junto com a p.i. como Doc. 32.

P. Na sequência da submissão do Modelo 1, o prédio passou a ser qualificado como urbano e ficou inscrito na matriz da União das freguesias de ... e ... sob o artigo U-... – conforme cópia da caderneta predial e da certidão permanente do imóvel juntas com a p.i. como Docs. 33 e 34.

Q. Em 17 de Maio de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de IMT n.º..., no valor de € 71.738,48 – *cf.* cópia do documento de liquidação junto com a p.i. como Doc. 2.

R. Em 18 de Maio de 2016, a Requerente adquiriu o prédio *supra* identificado nas alíneas A e P por escritura de compra e venda – *cf.* cópia da escritura junta com a p.i. como Doc. 35.

S. Na sequência da aquisição da propriedade do prédio, a Requerente registou contabilisticamente o imóvel na conta de inventários #31.1000100027 – Compras – Mercadorias – “Imóvel ...” – por contrapartida de anulação do saldo a débito da conta # 22.8.1 (anterior # 229) relativa ao fornecedor E...– *cf.* Doc. 24 junto com a p.i. complementado com cópia legível entregue posteriormente.

T. Em 9 de Setembro de 2016, por não se conformar com a liquidação de IMT devida pela aquisição do prédio em causa, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa junto da AT. Sobre a Reclamação veio a recair decisão de indeferimento, após a notificação do projecto e exercício do direito de audição pela Requerente – *cf.* Docs. 1, 36 e 37 juntos com a p.i..

U. Em 27 de Outubro de 2017, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal arbitral no sistema informático do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS E MOTIVAÇÃO

Não se provou a ocorrência de factos que consubstanciem a “tradição” do imóvel (o prédio rústico sito no ...), alegada no 12.º da p.i., para a sociedade promitente-compradora e, na qualidade de sucessora universal, para a sociedade aqui Requerente, seja por referência ao momento da outorga da procuração irrevogável em 27 de Maio de 2002, ou a qualquer outro até à celebração da escritura pública de aquisição do mesmo em 2016.

Com efeito, apesar de ter ocorrido o pagamento integral do preço em 27 de Maio de 2002, coincidindo com a data da outorga da referida procuração, não é alegada matéria que traduza a prática de actos físicos ou simbólicos de entrega e tomada do prédio pela sociedade promitente-compradora.

A análise crítica da procuração irrevogável que (menos de seis meses após a celebração do contrato-promessa) concedeu poderes para a prática de um conjunto de actos jurídicos referentes ao imóvel nunca menciona a sociedade que é promitente-compradora do terreno, envolvendo sim pessoas singulares que não se podem, de forma alguma, confundir com a entidade de cariz societário.

De facto, a procuração é conferida a quatro pessoas singulares, sem que qualquer delas esteja identificada como agindo em representação e/ou no interesse de uma sociedade.

Deste modo, a procuração confere poderes jurídicos consideráveis a 4 pessoas físicas que não se confundem com a sociedade promitente-compradora e que actuam em nome próprio e não em representação da dita sociedade, factualidade que só pode ser interpretada em reforço da convicção deste Tribunal no sentido de que os actos materiais e/ou simbólicos que poderiam indiciar ou preencher o conceito de tradição não se verificaram na esfera da sociedade promitente-compradora, pretendendo-se, precisamente, com essa procuração afastar a verificação da *traditio* para essa entidade.

Este entendimento resulta também corroborado pelo teor do próprio Acordo que visou regular a execução da procuração, segundo o qual os segundos outorgantes,

mandatários na citada procuração, são sempre e reiteradamente referidos pela locução “pessoas singulares”, apesar de no Acordo (ao contrário da procuração) dois outorgantes serem identificados como gerentes e “*outorgando por si e em representação da sociedade*”. Porém, esta referência não é extensível aos outros dois intervenientes do Acordo, I... e J..., que outorgam apenas por si e não como representantes da sociedade promitente-compradora.

Assim, constata-se, desde logo, a ausência de identidade subjectiva entre quem tinha poderes para a prática de actos jurídico-materiais sobre o prédio em causa e a sociedade promitente-compradora.

A prática de actos materiais ou simbólicos pelos procuradores, que, salienta-se, não resulta alegada nem provada nos autos, seria, ainda assim, uma projecção da esfera (jurídica e de facto) das pessoas singulares autorizadas a praticá-los nos termos do mandato e não um acto material ou jurídico imputável à sociedade promitente-compradora através do qual esta estivesse a exercer algum controlo sobre o activo imobiliário.

Acresce que apesar de os procuradores (que, salienta-se, não se confundem com a sociedade Requerente) terem poderes para tratarem de todos os assuntos relativos ao prédio rústico em causa, incluindo os de apresentarem e requererem projectos de urbanização ou de loteamento e de construção, não resulta da prova adquirida processualmente que o tenham feito, demonstrando-se o contrário, designadamente no tocante ao pedido de informação prévia (PIP) que foi subscrito e apresentado em nome dos promitentes-vendedores.

Também não se provou a alegação de que o imóvel foi registado na contabilidade da Requerente (à data B..., LDA.), no momento da celebração da procuração irrevogável e do pagamento integral do preço (artigo 14.º da p.i.), o que poderia revelar algum *animus detinendi*, ou até *possidendi*.

Diversamente, o que resulta da prova documental produzida é que os valores pagos foram registados na contabilidade como adiantamentos a fornecedores (na classe 2), ou seja, evidenciando apenas um direito a obter um fornecimento ou seja, um direito de crédito a adquirir o imóvel e não como um activo imobiliário na titularidade da sociedade, caso em que teria de ter sido reconhecido como existências (na classe 3) ou imobilizado (classe 4).

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa, sendo de salientar que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de identificar o tema da prova e de seleccionar os factos que importam para a decisão, nos termos do preceituado nos artigos 596.º e 607.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável por remissão do RJAT (artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e)).

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos. Quanto ao depoimento das testemunhas, este não se revelou determinante.

A primeira e segunda testemunhas – O..., Revisor Oficial de Contas (“ROC”) da Requerente, e P..., Técnico Oficial de Contas (“TOC”) da Requerente – manifestaram que não têm conhecimento directo de factos anteriores à fusão ocorrida no final do ano 2004. Ora, recorda-se que a Requerente alega uma tradição da posse ocorrida em momento anterior, mais precisamente em 2002.

Por ocasião da fusão, estas duas testemunhas procederam a uma aferição retrospectiva das operações e montantes reflectidos na contabilidade da sociedade incorporada, uma vez que os mesmos iam passar a fazer parte da sociedade incorporante da qual eram ROC e TOC e, neste âmbito, pronunciaram-se genericamente sobre factos passíveis de prova apenas por documentos. O TOC salientou também que realiza a sua actividade fora das instalações da Requerente, pelo que a sua fonte da sua informação é

essencialmente documental e não tem proximidade com os processos de tomada de decisão e gestão da Requerente.

A terceira testemunha, E..., identificou-se como filho e procurador dos promitentes-vendedores, não tendo demonstrado conhecimento de factos que pudessem materializar a transferência da posse para a Requerente. Referiu o acordo, que também consta de documento escrito e que a este nada acrescenta (alínea H *supra*), segundo o qual os custos com o desenvolvimento do projecto imobiliário até à escritura de venda teriam que ser suportados pelos promitentes-compradores, condição inapta a configurar a tradição, a qual resulta, aliás, contrariada pela circunstância de, perante terceiros e perante autoridades públicas, os actos de desenvolvimento do projecto imobiliário terem sido praticados sempre em nome dos ainda proprietários.

Por fim, o facto de a Requerente ter instaurado uma acção judicial para declaração de nulidade do negócio de venda ilícita levado a efeito por um dos procuradores, configura o exercício de um direito potestativo, cuja legitimidade não deriva da qualidade ou estatuto de possuidor do imóvel que a Requerente invoca, mas de uma posição jurídica substantiva alicerçada em negócios jurídicos (v.g. o contrato-promessa) insusceptíveis de darem corpo e de exteriorizarem a actuação material ou simbólica que o instituto da posse reclama.

3. DO DIREITO

3.1. Invalidade do acto tributário por caducidade do direito à liquidação do IMT

De acordo com a Requerente, a transmissão fiscal do prédio sito em ..., que depois se transformou no projecto imobiliário designado “...” (acima identificado nas alíneas A e P), verificou-se em 27 de Maio de 2002, em virtude de, neste momento, terem convergido os elementos essenciais ao preenchimento da norma de incidência fiscal constante do artigo 2.º, §1.º, n.º 2 do CIMSISD, à data em vigor, segundo a qual se consideram(avam)

transmissões de propriedade imobiliária as promessas de compra e venda de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente-comprador.

Os elementos invocados pela Requerente são:

- (i) A promessa de compra e venda que havia sido celebrada em 12 de Dezembro de 2001;
- (ii) O pagamento do remanescente do preço aos promitentes-vendedores; e, por fim,
- (iii) A tradição da posse para a promitente-compradora B..., LDA..

Fundada nestes pressupostos, a Requerente sustenta que, quando da liquidação de IMT, em 17 de Maio de 2016, que precedeu a celebração da escritura pública de compra e venda deste imóvel (datada de 18 de Maio de 2016), o direito a essa liquidação estava há muito caducado, por ter decorrido o prazo de 8 anos subsequente à transmissão (fiscal), previsto no artigo 92.º do CIMSISD. Deste modo, para a Requerente, a liquidação de IMT objecto da presente acção arbitral enferma de vício substantivo invalidante.

Com um ponto de vista distinto, a Requerida entende não existir qualquer evidência, contabilística e material, da alegada tradição da posse do imóvel para a Requerente. Assim, a única transmissão do prédio ocorreu em 2016, sendo, consequentemente válida a respectiva liquidação de IMT.

A questão a apreciar e decidir prende-se, pois, com a discutida reunião, no caso concreto, dos pressupostos da norma de incidência prevista no artigo 2.º, §1.º, n.º 2 do CIMSISD, segundo o qual, para além das situações de transmissão do direito de propriedade, também se consideram transmitidos (para efeitos de tributação) os imóveis que sejam objecto de uma promessa de compra e venda, *“logo que verificada a tradição para o promitente comprador”*.

Uma vez que a celebração do contrato-promessa de compra e venda constitui matéria de facto incontroversa, resta concluir sobre se a Requerente conseguiu demonstrar o segundo requisito cumulativo do vício material que invoca, relativo à tradição do imóvel para a sua esfera, na qualidade de promitente-compradora, ónus que sobre si impende nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e no artigo 342.º do Código Civil.

Importa notar que o conceito de “tradição da coisa” não é privativo do direito fiscal e remonta à tradição romanista. Como salienta o Acórdão do STJ, Proc. 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, de 25 de Março de 2014¹, de que retiramos o seguinte excerto:

*“A **tradição** da coisa exprime, na disciplina dos direitos reais, a transmissão da detenção de uma coisa entre dois sujeitos de direito, sendo constituída por um elemento negativo (o abandono pelo antigo detentor) e um elemento positivo, a tradicionalmente chamada apprehensio (acto que exprime a tomada de poder sobre a coisa). [...]*

É no elemento positivo da traditio (apprehensio) que se verificam as variações que explicam a distinção entre tradição material e tradição simbólica.

*A **tradição** é **material** quando, p. ex., o livreiro entrega em mão o livro ao comprador, ou o vendedor de uma casa leva o comprador a entrar nela, abandonando-a de seguida; será **simbólica** quando o vendedor de um apartamento entrega as chaves ao comprador, ou o vendedor de uma quinta entrega ao comprador os títulos ou os documentos que justificavam o seu direito, ou, como nos antigos costumes, lhe entregava uma porção de terra do prédio ou, p.ex., uma cepa de uma vinha.*

*A **tradição material** é, portanto, a realizada através de um acto físico de entrega e recebimento da própria coisa; a **tradição simbólica** é o resultado do significado social ou convencional atribuído a determinados gestos ou expressões.”*

¹ Que, por seu turno, remete para um outro aresto do STJ (publicado na Revista de Legislação e Jurisprudência n.º 133, pp. 367 e segs.).

Deste modo, seja na tradição material, seja na tradição simbólica, é necessária a ocorrência cumulativa de dois elementos – o abandono do anterior detentor e actos materiais, físicos ou simbólicos, por parte do adquirente que expressem uma tomada de poder sobre a coisa. Adicionalmente, como reconhece o Acórdão do STJ, Proc. 158/2000.L1.”¹, de 1 de Março de 2010, o nosso direito acolhe o princípio geral de que a *“posse não se transmite por mero efeito do contrato”*, sem prejuízo de, como sucede com todos os princípios, poder comportar restrições.

Um dos possíveis factos-índice de transmissão da posse é o pagamento da totalidade do preço (Acórdão do STJ, Proc. 04B1445, de 11 de novembro de 2003), o que se constata no caso vertente. No entanto, este elemento terá de ser contextualizado com outros indicadores, não se podendo prescindir da avaliação global de um conjunto de factores.

Como salienta a jurisprudência do STJ *“a assinatura do contrato-promessa não é merecedor[a] de, por si só, privilegiar o promitente-comprador de passar a exercer o “corpus” e o “animus” integrantes da posse sobre a coisa prometida vender”*, sendo que o promitente-comprador aparece nesta vivência jurídica como um autêntico possuidor quando, por exemplo, *“age, não em nome do promitente-vendedor mas em nome próprio (uti dominus), com intenção de exercer sobre a coisa um verdadeiro direito real”* (Acórdão do STJ, Proc. 158/2000.L1.S1., acima citado).

À face do exposto, afigura-se que a tradição a que se refere o artigo 2.º, §1.º, n.º 2 do CIMSISD implica o exercício de actos possessórios “em nome próprio” pelo promitente-comprador. É na esfera deste que têm de ser imputados os actos físicos e simbólicos que consubstanciam a tradição.

Retomando a análise do quadro factual em apreciação, resulta que:

- (a) Foi celebrado um contrato-promessa com a sociedade B..., LDA., em Dezembro de 2001;
- (b) Em 27 de Maio de 2012, os promitentes-vendedores outorgaram uma procuração irrevogável a favor de quatro pessoas (singulares) com poderes para estas, cada uma *de per si*, realizarem um conjunto de actos relativos ao prédio rústico prometido vender;
- (c) Não só a procuração não foi outorgada em favor da referida sociedade, como não contém qualquer menção à mesma, nem à qualidade de gerentes (da sociedade promitente-compradora) das pessoas individuais a quem confere poderes. Assim, de acordo com o teor da procuração, aquelas pessoas, cada uma *de per si*, exerce a título individual, aqueles poderes em nome próprio (e não da sociedade, nem na qualidade de gerentes desta);
- (d) Na mesma data da procuração, é também celebrado um Acordo colateral com as mesmas quatro pessoas, acordo esse que refere que as duas primeiras outorgam em representação da sociedade promitente-compradora. Porém, segundo o Acordo as outras duas pessoas actuam, juridicamente, a título individual.
- (e) O Acordo menciona que os projectos e documentos para promover as operações urbanísticas sobre o prédio (então rústico) continuam a ser assinados pelos promitentes-vendedores e apresentados em nome destes;
- (f) A sociedade promitente-compradora não reconheceu a aquisição do prédio na sua contabilidade, ou seja, não registou nenhum ativo imobiliário, seja em imobilizado, seja em existências, mas tão-só o direito a um “fornecimento”, *i.e.*, dito de outro modo, o direito de adquirir o imóvel, como contrapartida do pagamento efectuado aos promitentes-vendedores (recorda-se que o activo imobiliário só foi reconhecido

na contabilidade da Requerente após a transferência da propriedade do imóvel, em 2016);

- (g) A apresentação de requerimentos e documentos relativos ao imóvel continuou a ser feita junto das autoridades administrativas em nome dos promitentes-vendedores, que os subscreviam, o que, salienta-se, seria desnecessário, pois a mencionada procuração conferia todos os poderes aos mandatários para agirem – jurídica e materialmente – sobre o imóvel, o que revela que apesar de a procuração lhes conferir poderes eles optaram por não os exercer (sendo que, mesmo que os exercessem, seria em nome próprio e não da sociedade promitente-compradora).

Afigura-se que as circunstâncias descritas não permitem deduzir ou inferir a tradição do terreno para a Requerente, na qualidade de promitente-compradora, com referência ao ano 2002, e a consequente caducidade da liquidação de IMI objecto desta acção.

Acresce que a Requerente não só não logrou demonstrar elementos, físicos ou simbólicos, susceptíveis de enquadramento no conceito de tradição do imóvel, como revelou um acervo de factos que contrariam mesmo essa tradição.

A título ilustrativo, atente-se na contabilização efetuada pela Requerente, que não reconheceu o prédio como um ativo seu, sendo que esse reconhecimento, de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, não dependia da transferência do título jurídico (ainda que seja esse o caso normal) satisfazendo-se com a transmissão da “propriedade económica”.

O lançamento contabilístico de um gasto de 42.000 euros de um projectista, o que, assinala-se, sucedeu em 2004 e não na data da alegada tradição em 2002, também não corresponde a uma actuação externalizada da Requerente, em nome próprio, sobre o prédio passível de indiciar a posse do mesmo. Atente-se no paralelismo ilustrativo com a situação de um arrendatário que realize benfeitorias no imóvel locado e que registre os encargos

correspondentes na sua contabilidade, não significando este facto qualquer acto de posse relativo ao imóvel.

Os promitentes-vendedores continuavam a ser os signatários dos requerimentos e documentos relativos ao prédio, sendo que existiam quatro procuradores que eram gerentes da Requerente, que poderiam tê-lo feito e, na verdade, não o fizeram. Não se vislumbram, assim, manifestações materiais ou físicas de posse por parte da Requerente.

Importa ainda reforçar que, quando da fusão ocorrida em 2004, dois anos depois da data em que alegada tradição do imóvel teria tido lugar, quer a Requerente, na qualidade de sociedade incorporante, quer a sociedade promitente-compradora (sociedade a incorporar), declararam na escritura que esta última não tinha “quaisquer bens imóveis”.

No que se refere à instauração de uma acção judicial para invalidar o negócio de venda ilícita do prédio, por parte de um dos procuradores, a razão de ser e a legitimidade da mesma não deriva da, nem indicia a, posse. Esta actuação processual radica no direito que assiste à Requerente na qualidade de promitente-compradora (o direito relativo a adquirir o prédio que resulta do contrato-promessa de compra e venda) sem conexão com (dir-se-á até alheio ao) o conceito de posse ou o *status* de possuidor.

Por fim, como acima salientado, a procuração irrevogável que constitui a travessa da argumentação da Requerente ao prever múltiplos e substanciais poderes materiais e de disposição relativamente ao prédio aqui em causa é conferida em favor de quatro pessoas individuais e não da sociedade promitente-compradora, pelo que a sua outorga não poderia ter a virtualidade de ser um acto de tradição do imóvel para a aquela, por manifesta falta de identidade subjectiva.

Atento o exposto, improcede o invocado vício de caducidade alegado pela Requerente, pois esta não logrou demonstrar a tradição do prédio. Assim, a primeira e única transmissão fiscalmente relevante do imóvel ocorre com a celebração da escritura

pública de compra e venda em 2016, pelo que não se verifica o vício de caducidade do direito à liquidação do IMT.

Conclui-se que o indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra o acto de liquidação de IMT e, bem assim, o próprio acto de liquidação não enfermam do vício invalidante (de caducidade do direito à liquidação) invocado pela Requerente, pelo que improcede o pedido de declaração de ilegalidade e de anulação destes actos.

3.2. Restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios

A Requerente, peticona, como decorrência da invocada anulabilidade do acto de liquidação de IMT, a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Porém, tendo este Tribunal concluído pela improcedência do pedido de declaração de ilegalidade e anulação do acto tributário não há lugar à restituição do imposto pago.

Acresce, por outro lado, referir que, em matéria de juros indemnizatórios, estes somente são devidos quando se verifique o pagamento indevido de prestação tributária e se determine que houve erro imputável aos serviços, conforme preceituado no artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), condições que, na situação vertente, não se verificam.

Inexiste, pois, qualquer lesão da situação jurídica substantiva que possa fundar as pretensões de restituição do imposto pago e de ressarcimento por via de juros indemnizatórios deduzidas pela Requerente.

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar improcedente *in totum* o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **71.738,48** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **2.448,00** a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 15 de Maio de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT. A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Fernando Borges Araújo

Nuno Maldonado Sousa