

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 354/2022-T

Tema: IMT – dever de fundamentação – contrato-promessa de compra e venda de imóvel com tradição – artigo 2.º, n.º 2, alínea a) do Código do IMT.

SUMÁRIO:

I. O dever de fundamentação dos actos de liquidação considera-se cumprido se o sujeito passivo tiver tido a possibilidade de assimilar o itinerário cognoscitivo levado a cabo pela AT na tomada de decisão.

II. Se na sequência da celebração de um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel não ocorrer a sua tradição para o promitente comprador, não é por este devida a liquidação e conseqüente pagamento de IMT nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a) do Código do IMT.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitra-presidente), Jesuíno Alcântara Martins e José Alberto Pinheiro Pinto (árbitros-vogais), que constituem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., com número de identificação fiscal ..., com sede na ..., n.º..., ...-... .. (“Requerente”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea b) e 6.º, n.º 2, alínea b), todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e de anulação

dos actos de liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) e de juros compensatórios *infra* melhor identificados, no valor total de € 52.463,34.

2. No pedido de constituição do Tribunal Arbitral a Requerente designou como árbitro o Dr. José Alberto Pinheiro Pinto, o que fez ao abrigo da faculdade prevista nos artigos 5.º, n.º 3, alínea b), 6.º, n.º 2, alínea b), 10.º, n.º 2, alínea g) e 11.º, n.º 2, todos do RJAT. Por seu turno, ao abrigo do disposto no artigo 11.º, n.º 3 do RJAT, a Requerida designou como árbitro o Dr. Jesuíno Alcântara Martins. Na sequência da solicitação dos árbitros designados pelas partes, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Professora Carla Castelo Trindade como árbitra-presidente, em conformidade com o disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT. Uma vez notificadas destas designações, as partes não manifestaram qualquer oposição nos termos e prazos previstos nos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

3. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente sustentou a ilegalidade dos actos de liquidação contestados, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- 3.1. A liquidação de 07.03.2022 (a primeira liquidação emitida pela AT) veio desacompanhada de qualquer fundamentação, sumária ou prolixa, pelo que não se poderá considerar que a mesma foi devida ou sequer minimamente fundamentada;
- 3.2. A fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional e legal prevista no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”);
- 3.3. Para que este dever esteja cumprido é necessário que a fundamentação seja oficiosa, contemporânea, clara e plena, não se podendo apresentar perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio;
- 3.4. A liquidação contestada no presente processo não tem qualquer número identificativo, pelo que não é possível fazer uma identificação do acto de liquidação em apreço;
- 3.5. A liquidação também não indica a autoridade que a pratica, a menção da delegação ou subdelegação de poderes, a identificação adequada do destinatário ou destinatários, a

- data em que é praticada e a assinatura do autor do acto ou do presidente do órgão colegial que o emana;
- 3.6.** Estes vícios geram a anulabilidade do acto nos termos do artigo 163.º do CPA;
- 3.7.** O acto de notificação também não indica qualquer norma legal que faça despoletar a presente tributação, apenas mencionando na carta de rosto (e não na liquidação propriamente dita) que se trata de uma “liquidação de IMT e IS da verba 1.1”, quando nunca existiu Imposto do Selo a liquidar ou liquidado;
- 3.8.** Não é possível percepcionar qual o quadro legal subjacente ao cálculo do imposto e à obtenção de um valor de € 30.644,75;
- 3.9.** Um homem médio colocado na posição de destinatário não consegue apreender o sentido da informação prestada no procedimento;
- 3.10.** A liquidação impugnada é ilegal, por estar inquinada de vício de forma, por falta absoluta de fundamentação, conducente à respectiva nulidade por força do artigo 163.º do CPA;
- 3.11.** Um mês após a primeira liquidação, a AT emitiu a liquidação de IMT n.º .../..., de 13.04.2022, em que tentou corrigir os vícios da primeira liquidação, contudo, estas são autónomas, pelo que a última não sana, nem pode sanar, os vícios da anterior liquidação;
- 3.12.** A título subsidiário, prosseguiu a Requerente por afirmar que a AT considerou que era devido IMT à taxa de 6% sobre o valor total da venda do imóvel em causa, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do Código do IMT, por entender que tinha ocorrido a tradição do imóvel no âmbito do contrato-promessa de compra e venda celebrado em 2010;
- 3.13.** A AT entendeu que tinha ocorrido a tradição do imóvel porque a Requerente (promitente compradora) tinha a posse efectiva do imóvel, o que resultava do facto de ter pago 86,83% do preço acordado, de ter registado na sua contabilidade o imóvel em activos fixos tangíveis em curso e de, no seio da inspecção, ter referido que o imóvel não gerou custos nem rendimentos na sua esfera;
- 3.14.** Quanto ao registo do imóvel na contabilidade numa conta 455 “Adiantamentos por conta de investimentos”, que é subconta da conta 45 “Investimentos em curso”,

cumprir ter presente que esse registo foi feito por conta de um activo em curso, ou seja, corresponde a um adiantamento realizado com vista à aquisição de um activo fixo tangível;

- 3.15.** Do reconhecimento contabilístico não resulta qualquer indício de que a Requerente se tenha apropriado, isto é, tenha obtido a posse do imóvel ou dele tenha passado a dispor, com iguais poderes aos que teria caso fosse sua proprietária;
- 3.16.** Apesar de contabilisticamente ter sido reconhecido um activo, do ponto de vista jurídico, económico e fiscal este continuou a ser propriedade do promitente vendedor;
- 3.17.** Com a celebração do contrato-promessa, a Requerente não passou a exercer em relação ao imóvel os poderes de facto que integram o conteúdo do direito de propriedade, na medida em que não ocorreu tradição;
- 3.18.** O promitente vendedor, não abandonou o imóvel em causa, tampouco abdicou de praticar e exercer todos os poderes inerentes ao direito de propriedade que, de resto, e até à data de hoje, não transmitiu à Requerente;
- 3.19.** O promitente vendedor não só continuou, como continua a suportar todos os encargos inerentes às despesas correntes do imóvel em causa, não só com água e electricidade, mas também as despesas com o condomínio;
- 3.20.** O promitente vendedor continuou (e continua) a pagar o IMI do imóvel aqui em causa, não tendo sido imputado, em qualquer momento, o custo com o mesmo à Requerente;
- 3.21.** Outra prova de que o promitente vendedor continuou a exercer a posse do imóvel aqui em causa é a participação feita por este ao seguro do imóvel de sinistros sobre o mesmo ou a reclamação dirigida pelo promitente vendedor, enquanto proprietário da fracção em causa, à administração do condomínio do imóvel, ou ainda, a requisição feita pelo promitente vendedor da instalação de uma tomada para abastecimento da viatura eléctrica/híbrida do promitente vendedor e respectivos orçamentos;
- 3.22.** Apesar de a Requerente ter pago ao promitente vendedor o valor global de € 521.000,00 no âmbito do contrato-promessa, nunca foi transmitida a posse do

imóvel em causa para a aqui Requerente, não tendo também sido ainda celebrado o contrato definitivo de compra e venda;

- 3.23.** Como nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do Código do IMT o que determina o pagamento do IMT é a prática de actos típicos da posse, que sejam reveladores da ocorrência da tradição, não era devido IMT no âmbito do referido contrato-promessa;
- 3.24.** Pelo que a AT actuou em erro sobre os pressupostos de direito e fez uma errada subsunção dos factos ao direito, impondo-se a anulação das liquidações aqui contestadas;
- 3.25.** A título subsidiário, prosseguiu ainda a Requerente por invocar a caducidade do direito à liquidação;
- 3.26.** Como o prazo de caducidade é de oito anos, ao ter ocorrido o facto tributário em 20.04.2010, a AT só podia liquidar IMT até ao dia 20.04.2018, o que não sucedeu;
- 3.27.** Tal conclusão não se altera, segundo a Requerente, pelo facto de o contrato de compra e venda não ser um acto público, já que a lei determina que o prazo de caducidade do direito à liquidação se conta desde a ocorrência do facto tributário, sendo que a AT teve acesso à celebração do contrato-promessa através das movimentações contabilísticas comunicadas através do SAF-T da Requerente, das modelo 22 e da IES desde o período de 2010, ano em que aquele contrato-promessa foi registado em activos fixos tangíveis em curso da Requerente, bem como pelas sucessivas prestações de contas da Requerente;
- 3.28.** Nestes termos, terminou a Requerente por alegar que os actos de liquidação contestados deviam ser anulados por padecerem de vício de violação de lei, bem como por flagrante violação dos princípios da certeza e da segurança jurídica.

4. Em conformidade com o artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 23 de Setembro de 2022.

5. Em 23 de Setembro de 2022, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral e juntar aos autos o processo administrativo, nos

termos do disposto no artigo 17.º do RJAT, o que esta veio a fazer em 26 de Outubro de 2022 e em 2 de Novembro de 2022, respectivamente. Na resposta, a Requerida defendeu-se por impugnação, sustentando a sua absolvição de todos os pedidos nos seguintes termos:

- 5.1.** O dever de fundamentação considera-se cumprido quando é possível reconstituir o *iter cognoscitivo* que determinou a decisão;
- 5.2.** O acto de liquidação de IMT n.º ... encontra-se devidamente fundamentado, tanto mais que a argumentação da Requerente no pedido de constituição de tribunal arbitral revela que esta não teve dificuldade alguma na apreensão dos motivos (de facto e de direito) que levaram à sua prática e do percurso cognitivo e valorativo percorrido pelo seu autor (a AT);
- 5.3.** As decisões tomadas na conclusão dos procedimentos administrativos foram fundamentadas pelos órgãos competentes para tal e o acto de liquidação foi praticado pelo autor legalmente previsto para a sua prática;
- 5.4.** A liquidação de IMT impugnada resultou do facto de o sujeito passivo não ter apresentado a declaração Modelo 1 e dessa forma ter devolvido a iniciativa para a liquidação à AT, pelo que se conclui que a mesma não padece de falta de fundamentação (formal), já que facilmente se apreende porque teve lugar esta liquidação e não qualquer uma outra, sendo este o resultado normal, típico, das premissas consideradas;
- 5.5.** O acto de liquidação contém a natureza do acto, do imposto, as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento do tributo e dos juros compensatórios;
- 5.6.** O acto tributário em crise tem na sua génese a correcção (no valor de € 36.000,00), feita pelos serviços de inspecção tributária (“SIT”) e derivada da infracção da falta de entrega de IMT, respeitante à celebração de um contrato-promessa de compra e venda de prédio urbano, encontrando-se tal informação vertida e explicitada no relatório de inspecção tributária (“RIT”), cuja fundamentação foi rebatida pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral;
- 5.7.** Deste modo, a fundamentação do acto tributário ora em crise existe, ainda que com a mesma não se concorde, e deriva do procedimento de inspecção tributária a que a

Requerente foi sujeita, encontrando-se vertida, de forma clara, suficiente e congruente no RIT;

- 5.8.** Quanto à emissão de uma nova liquidação, a AT não pretendeu sanar alegados vícios de forma e de falta de fundamentação da primeira liquidação (liquidação n.º ...), mas antes substituí-la por uma segunda liquidação (liquidação n.º ...), com vista a sanar um erro meramente aritmético, fazendo coincidir o valor desta última com o valor do IMT devido, apurado em sede de correcção pelos serviços de inspecção, ou seja, de € 36.000,00, tendo assim dado origem à correspondente anulação do diferencial de imposto apurado, relativamente ao prédio em causa, entre a primeira liquidação e esta última liquidação, pelo que as mesmas não são autónomas, mas uma correctiva da outra, porque ambas se referem a um único e mesmo acto tributário;
- 5.9.** Relativamente à não tradição do imóvel, começou a Requerente por referir que para existir facto tributário, nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º do Código do IMT, basta que, cumulativamente, exista um contrato-promessa e com base nele se verifique a tradição ou posse na esfera do promitente comprador;
- 5.10.** No presente caso existem vários factos que comprovam a posse efectiva da Requerente enquanto promitente compradora;
- 5.11.** Um desses factos é a circunstância de a Requerente, na qualidade de promitente compradora, ter efectuado o pagamento da importância de € 521.000,00, ficando apenas a faltar o pagamento de € 79.000,00;
- 5.12.** De acordo com a Requerida, este é um dos casos em que já se encontra paga a totalidade do preço ou em que as partes têm deliberado e concertado o propósito de não realizar a escritura pública, para evitar despesas, e a coisa foi entregue ao promitente comprador em definitivo, como se dele fosse já;
- 5.13.** Outro dos factos que demonstra a tradição é o registo contabilístico do imóvel pela Requerente (promitente compradora), que reconheceu o prédio como um activo seu (activo fixo tangível), 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”;

- 5.14.** Este facto, conjugado com as circunstâncias de não ter existido qualquer custo ou proveito com o referido imóvel por parte da Requerente e de o saldo em aberto entre as partes ser de € 79.000,00, demonstra a ocorrência da tradição;
- 5.15.** Tal conclusão não é colocada em causa, no entender da Requerida, pelo argumento de o detentor do imóvel não ter abandonado o mesmo;
- 5.16.** No presente caso, o imóvel pertencia ao promitente vendedor, que também é o gerente e sócio do promitente comprador (Requerente), na pessoa do Sr. B...;
- 5.17.** O promitente comprador, quando celebrou este contrato-promessa de compra e venda (há mais de 10 anos) pagou € 521.000,00, ou seja, deixou de possuir um activo monetário e passou a deter o controlo de um activo fixo tangível;
- 5.18.** Tal situação ocorreu pelo facto de o promitente comprador e promitente vendedor serem representados pela mesma pessoa, pelo que o que se verifica é o uso do imóvel destinado à habitação por parte do sócio-gerente Sr. B...;
- 5.19.** Também não é pelo facto de o promitente vendedor estar a suportar todas as despesas com o imóvel que comprova que não se verifica a tradição, já que tais gastos nunca poderiam ser suportados pelo promitente comprador uma vez que estamos a falar de uma empresa e tais gastos não são considerados incorridos no âmbito da actividade industrial desenvolvida, nos termos do Código do IRC;
- 5.20.** Assim, as despesas incorridas pelo uso da habitação cabem ao seu usufrutuário, no caso, o sócio-gerente da sociedade;
- 5.21.** Os gastos com a habitação (água, luz, gás, obras, etc.) só poderiam ser considerados para efeitos fiscais como gastos da Requerente, se os mesmos constituíssem um rendimento em espécie, na esfera do sócio-gerente, nos termos do artigo 24.º do Código do IRS;
- 5.22.** Assim, e face ao exposto, afigura-se imputados à Requerente (promitente compradora), os actos físicos e simbólicos que consubstanciam a tradição, a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT;
- 5.23.** Por fim, no que respeita à caducidade do direito à liquidação, mencionou a Requerida que o contrato-promessa não é um acto público do conhecimento da AT (nem poderia ter sido), o que a impediu de exercer o direito à liquidação de IMT;

5.24. Neste sentido, o prazo de caducidade do direito à liquidação só começa a contar a partir do momento em que a AT toma conhecimento do referido contrato-promessa de compra e venda, o que ocorreu no ano 2021.

6. Por despacho proferido em 10 de Novembro de 2022, foi designado o dia 19 de Dezembro de 2022 para efeitos da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT. A referida reunião realizou-se na data agendada, tendo sido inquiridas as testemunhas C..., D..., E... e F..., todas arroladas pela Requerente. Naquela reunião foram ainda as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas no prazo de 15 dias, direito que estas exerceram em 4 e em 17 de Janeiro de 2023, respectivamente, e no qual reiteraram os argumentos anteriormente apresentados.

7. Através de despacho arbitral proferido em 21 de Março de 2023, foi o prazo de arbitragem prorrogado por dois meses, nos termos e para os efeitos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. O processo não enferma de nulidades, nem existem excepções dilatórias a apreciar.

III. DO MÉRITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

9. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial constituída em 2 de Janeiro de 1971 que tem como objecto social a indústria têxtil, importação, exportação, comercialização e representação de veículos, máquinas, matérias-primas para a indústria, acessórios industriais, confecções têxteis, artesanato, produtos para o lar, brinquedos, bijuteria, cosmética e produtos análogos;
- b) B... é gerente da Requerente desde 8 de Fevereiro de 2001;
- c) Em 20 de Abril de 2010, por documento particular, a Requerente celebrou com B..., um contrato-promessa de compra e venda da fracção autónoma identificada pelas letras “AB”, correspondente a uma habitação, no sexto andar, direito e na cave, estacionamento com número doze e arrumo com número vinte e sete, com entrada pela Avenida ..., e Rua ..., n.º ..., do prédio em regime de propriedade horizontal sito na Rua ..., n.º .../..., Avenida..., n.º ..., e Rua ..., n.ºs .../... e Avenida ..., n.ºs .../..., freguesia e concelho de Matosinhos, ao qual foi atribuído o artigo ... (daqui em diante designado como “Imóvel” ou “fracção autónoma”);
- d) As partes acordaram como preço de aquisição do imóvel o montante de € 600.000,00;
- e) Em 19 de Abril de 2010, a Requerente efectuou uma transferência para B..., no montante de € 515.000,00, a título de sinal e adiantamento de preço;
- f) Em 3 de Junho de 2011, a Requerente procedeu a mais duas transferências para B..., no montante de € 3.000,00, cada, a título de sinal e adiantamento de preço;
- g) A Requerente registou contabilisticamente o Imóvel objecto do contrato-promessa como activos fixos tangíveis em curso, na conta SNC #4531141, pelo valor de € 521.000,00, por contrapartida do reconhecimento da quantia de € 79.000,00, na conta SNC #2711104;
- h) Até à data a Requerente ainda não pagou a totalidade do preço acordado no contrato-promessa;
- i) Até à data o contrato definitivo de compra e venda do Imóvel ainda não foi celebrado;
- j) A Requerente não reverteu o registo da promessa de aquisição na sua contabilidade;

- k)** Após a celebração do contrato-promessa, e até à data, B... não abandonou o Imóvel, tendo continuado a nele residir;
- l)** Após a celebração do contrato-promessa, e até à data, B... suportou, em nome pessoal, os encargos inerentes às despesas correntes do Imóvel, designadamente com a água, electricidade e condomínio;
- m)** Após a celebração do contrato-promessa, e até à data, B... pagou anualmente o Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) liquidado quanto ao Imóvel;
- n)** Após a celebração do contrato-promessa, B... fez a participação de sinistros, em nome pessoal, à seguradora do Imóvel;
- o)** Após a celebração do contrato-promessa, B... apresentou reclamações, em nome pessoal, à administração do condomínio do Imóvel;
- p)** Após a celebração do contrato-promessa, B... efectuou, em nome pessoal, uma requisição para instalação no Imóvel de uma tomada para abastecimento da viatura eléctrica/híbrida;
- q)** A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspecção tributária interno, de âmbito parcial, realizado pelos serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças Aveiro, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2021...;
- r)** Na sequência daquela acção inspectiva os SIT emitiram o projecto de relatório de inspecção tributária, no qual propuseram a liquidação de IMT, no valor de € 36.000,00, por entenderem que no âmbito do contrato-promessa foi transmitida a posse do Imóvel para a Requerente;
- s)** Através do ofício n.º..., de 25 de Maio de 2021, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição referente ao projecto de relatório de inspecção tributária;
- t)** A Requerente exerceu o direito de audição em 22 de Junho de 2021;
- u)** Através do ofício n.º ..., de 30 de Setembro de 2021, foi a Requerente notificada do relatório final de inspecção tributária, que manteve na íntegra o proposto no projecto de relatório anteriormente notificado;
- v)** Na sequência do relatório final de inspecção tributária, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de IMT e de juros compensatórios, no valor de € 30.644,75 e de € 14.031,09, respectivamente, no valor global de € 44.675,84;

w) Na respectiva demonstração de liquidação, consta o seguinte:

Demonstração da liquidação

Teve este serviço de finanças conhecimento, através da comunicação interna n.º 2021 em 16-11-2021, resultante da ordem de serviço interna com o n.º OI2021 efetuada pelos serviços de inspeção tributária a funcionarem na Direção de Finanças de Aveiro, de que em 20-04-2010, realizou com B... NIF , o contrato de promessa de compra e venda com tradição, referente à fração autónoma designada pelas letras AB do prédio urbano inscrito na matriz predial da extinta freguesia de , Concelho de Matosinhos sob o artigo

Artigo urbano fração AB, da extinta freguesia de , Concelho de Matosinhos, com afetação a habitação. Valor declarado de 600.000,00€, valor patrimonial de 364.753,88€.

FACTO TRIBUTÁRIO: Contrato de promessa de compra e venda com tradição.

$600.000,00\text{€} \times 6\% = 30.644,75\text{€}$.

Juros compensatórios liquidados de 20-04-2010 a 21-09-2021 (data em que os serviços de Inspeção Tributária (DIT II) a funcionarem na Direção de Finanças de Aveiro, assinaram a informação para o serviço de Finanças) no montante de 14.041,17€, nos termos do art.º 33º do CIMT e da Portaria 291/2003 de 08 de abril de 2003.

- x) A Requerente foi ainda notificada para, querendo, exercer o direito de audição;
- y) Na sequência do exercício do direito de audição, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento, mantendo-se como definitiva a liquidação de IMT anteriormente notificada;
- z) Em 1 de Abril de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento do IMT e dos juros compensatórios liquidados no montante de € 44.675,84;
- aa) Em 8 de Abril de 2022, foi emitida uma nova liquidação adicional de IMT e de juros compensatórios no valor de € 36.000,00 e de € 16.463,34, respectivamente, no valor global de € 52.463,34;
- bb) Esta segunda liquidação respeita ao mesmo acto tributário da liquidação anterior e deveu-se a alegado erro aritmético no apuramento do IMT e respectivos juros, conforme a seguinte fundamentação:

Os montantes liquidados e cujo DUC foi remetido por este Serviço de Finanças, foram pagos em 2022-04-01, ficando a dever-se a diferença ao nível dos juros compensatórios a questões de arredondamentos.

Verifica-se, contudo, ter havido erro aritmético no apuramento do valor de IMT de € 34.644,75.

Desde logo, e como facilmente se apura, da aplicação de 6% ao valor declarado de € 600.000,00, não resulta o valor de € 30.644,75, mas sim, o valor de € 36.000,00.

Este erro aritmético no apuramento do resultado daquela operação, tem efeitos na operação efetuado para cálculo dos juros compensatórios devidos, valores que agora se corrigem, ao abrigo da norma prevista no nº 2 do artigo 31º do CIMT.

Assim, fica por este meio notificado, para no prazo de 30 dias a contar da assinatura do aviso de recepção da presente notificação, nos termos do nº 5 do artigo 36º do CIMT, efetuar o pagamento das diferenças devidas de € 5.355,25 de IMT e de € 2.432,25 de juros compensatórios, conforme demonstração nos quadros seguintes e mediante o DUC que anexa:

Cálculo IMT

Base tributável	taxa aplicável	Valor devido
600.000 €	6%	36.000 €

CÁLCULO DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

CAPITAL	DIA INÍCIO	DIA FIM	JUROS COMPENSATÓRIOS		
			Dias	taxa	valor
36 000,00	20-04-2010	21-09-2021	4173	4,00%	16 463,34

Liquidação adicional efetuada nos termos do nº 2 do artº31º do CIMT, em resultado do erro no calculo aritmético na aplicação da taxa de 6% ao valor declarado de 600.000,00€.

	Base tributável	taxa aplicável	Valor devido	valor liquidado e pago	Diferença IMT a pagar
IMT	600.000 €	6%	36.000 €	30.645 €	5.355 €
Juros compensatórios	36.000 €		16.463 €	14.031 €	2.432 €
Soma			52.463 €	44.676 €	7.788 €

Decorrido aquele prazo sem que se mostre efetuado o pagamento, começarão a contar-se juros de mora e será extraída a respetiva certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva, nos termos do nº 3 do artigo 38º do CMIT e artigo 88º do CPPT.

Da liquidação agora notificada, poderá, querendo, apresentar reclamação graciosa no prazo de 120 dias ou impugnação judicial no prazo de 90 dias a contar da data limite de pagamento (artºs 70º e 102º do CPPT), com os fundamentos referidos no artº 99º do CPPT.

cc) Nesta segunda liquidação foi apurado um valor a pagar, por compensação da liquidação anterior, de € 5.355,25 de IMT e de € 2.432,25 de juros compensatórios, no valor global de € 7.787,50;

dd) Na respectiva demonstração de liquidação, consta o seguinte:

DUC IMT inicial ... na importância de 30.644,75 €
Demonstração da Liquidação IMT:
Artigo fração AB da extinta freguesia de

Valor declarado 600.000,00 €
600.000,00€ x 6% = 36.000,00 €.
A liquidar adicionalmente 5.355,25 €.

Demonstração da Liquidação de juros compensatórios:

Juros compensatórios liquidados de 20-04-2010 a 21-09-2021 (data em que os serviços de Inspeção Tributária (DIT II) a funcionarem na Direção de Finanças de Aveiro, assinaram a informação para o serviço de Finanças) no montante de 16.463,34 €, (36.000,00 € x 4173 dias x 4% / 365 dias), nos termos do artº 33º do CIMT e da Portaria 291/2003 de 08 de abril de 2003.

Juros compensatórios liquidados no DUC de IMT 14.031,09 € a liquidar adicionalmente 2.432,25 €.

ee) Em 6 de Maio de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento do IMT e dos juros compensatórios liquidados no montante de € 7.787,50;

ff) Em 3 de Junho de 2022, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que originou os presentes autos.

III.1.2. Factos não provados

10. Com relevo para a decisão do presente processo, não se provou a existência de factos que traduzam a prática de actos físicos ou simbólicos de entrega e tomada do Imóvel pela Requerente, enquanto promitente compradora, na sequência da celebração do contrato-promessa de compra e venda celebrado com o promitente vendedor B... .

III.1.3. Motivação da decisão da matéria de facto

11. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e declarar a matéria que ficou provada e não provada, contudo, não tem a obrigação de se pronunciar sobre todos os factos alegados pelas partes, conforme resulta do disposto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função das posições assumidas pelas partes e tendo em conta a sua relevância jurídica, determinada com base nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT.

12. A factualidade julgada como provada e não provada resulta da apreciação da prova produzida nos presentes autos, tendo em conta as regras da experiência, da normalidade e da racionalidade, em conformidade com o previsto no artigo 16.º, alínea *e)* do RJAT, bem como no artigo 607.º, n.º 5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)* do RJAT, de onde resulta que o julgador apreciará livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto.

13. Em concreto, os factos julgados como provados e não provados resultaram da análise concatenada dos factos invocados nos articulados apresentados pelas partes, da prova documental junta aos autos pela Requerente e do PA junto aos autos pela Requerida e, ainda, das declarações das testemunhas – C..., D..., E... e F...–, produzidas na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

V. MATÉRIA DE DIREITO

a) Ordem de conhecimento dos vícios alegados

14. Nos termos do disposto no artigo 124.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT, incumbe ao Tribunal Arbitral apreciar, em primeiro lugar, os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade dos actos impugnados e, em segundo lugar, os vícios que conduzam à sua anulação, devendo-se respeitar quanto a estes últimos a ordem indicada pelo sujeito passivo se a mesma for determinada numa relação de subsidiariedade.

15. Apesar de no pedido arbitral a Requerente ter invocado a “nulidade do acto notificado”, a verdade é que o fez com base no disposto no artigo 163.º, do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), que respeita aos actos anuláveis e regula o regime da anulabilidade. Assim sendo, todos os vícios imputados pela Requerente aos actos contestados conduzem à respectiva anulabilidade.

16. Uma vez que a Requerente estabeleceu uma relação de subsidiariedade nos vícios que alegou, caberá apreciar, em primeiro lugar, a “absoluta falta ou insuficiente fundamentação”, em segundo lugar, a ilegalidade subjacente à “não de tradição do imóvel” e, em terceiro lugar, a “caducidade do direito à liquidação”.

b) Absoluta falta ou insuficiente fundamentação

17. A este respeito cabe essencialmente apreciar se assiste razão à Requerente ao invocar que o primeiro acto de liquidação de que foi notificada não cumpriu com as menções legais obrigatórias e com o dever de fundamentação legalmente exigido.

18. No que respeita ao dever de fundamentação, resulta do disposto no artigo 268.º, da Constituição da República Portuguesa que os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível que permita aos seus destinatários conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas. Tal dever é concretizado no Direito Tributário pelo artigo 77.º da LGT, que determina que a fundamentação dos actos tributários poderá ser objecto de fundamentação sumária, devendo em qualquer caso conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. Isto sendo certo que, nos termos desta última norma, a fundamentação poderá ser feita por remissão, adesão, ou concordância expressa ou implícita com outros actos anteriores, designadamente o RIT, desde que a fundamentação seja contemporânea ao acto. Quer isto dizer que a fundamentação terá de ser aferida tendo em conta a sua inserção na globalidade do procedimento do qual o acto tributário emerge.

19. Quanto ao crivo que deve ser utilizado para aferir o cumprimento do dever de fundamentação, resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), proferida no acórdão de 2 de Fevereiro de 2022, processo n.º 03014/11.1BEPRT, que:

“A fundamentação é um conceito relativo que pode variar em função do tipo legal de acto administrativo que estamos a examinar.

Para apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material ou substancial: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 13/07/2011, rec.656/11; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/04/2020, rec.1371/08.6BELRA; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 28/04/2021, rec.290/11.3BELRA).

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para

chegar à decisão final (cfr.ac.S.T.J. 26/04/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág.57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª. Edição, 1985, pág.687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág.139 e seg.). Quer dizer. Utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cfr.por todos, ac.S.T.A-1ª.Secção, 6/02/1990, A.D., nº.351, pág.339 e seg.) o acto administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer, informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (é a chamada fundamentação "per relationem" - cfr.artº.125, do C.P.Administrativo, então em vigor).

Se a fundamentação não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado (cfr.artº. 125, nº.2, do C.P.Administrativo, então em vigor). Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida. Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Em conclusão, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final. E recorde-se que o dever legal de

fundamentação do acto administrativo reveste uma função exógena, a de dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou a sua impugnação graciosa ou contenciosa, e também uma função endógena, consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 2/02/2006, rec. 1114/05; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 9/05/2018, rec.572/17; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 17/10/2018, rec.1422/17.3BESNT; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/04/2020, rec.1371/08.6BELRA; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 28/04/2021, rec.290/11.3BELRA; Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol.I, Almedina, 1991, pág.477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol.II, Almedina, 2001, pág.352 e seg.; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária Anotada e comentada, 4ª. Edição, 2012, pág.675 e seg.).”

20. Ora, no presente caso, a articulação do RIT com as demonstrações de liquidação referidas nas alíneas w), bb) e dd) da matéria de facto, deixa evidente que os dois actos de liquidação de IMT notificados à Requerente que são objecto do presente processo não se apresentam como uma “pura demonstração de arbítrio” resultante da absoluta falta de fundamentação, conforme invocado no pedido arbitral.

21. Pelo contrário, os actos notificados à Requerente deram-lhe a conhecer as operações aritméticas efectuadas pela AT para determinar o *quantum* de imposto a pagar, bem como a qualificação e quantificação dos factos tributários, tudo tendo em conta as disposições legais aplicáveis. Dos actos de liquidação notificados resulta evidente que o IMT foi liquidado em virtude de ter ocorrido, na perspectiva da AT, a tradição do Imóvel do promitente vendedor para a Requerente na sequência do contrato-promessa de compra e venda por estes celebrado. Para além da identificação do facto tributário, nos referidos actos de liquidação é também indicado o valor tributável, que corresponde segundo a AT à quantia de € 600.000,00 declarada no contrato-promessa, indicando-se ainda o montante de 6% como sendo a taxa de IMT aplicável ao caso em questão. Todos estes elementos constam igualmente do RIT, no âmbito do qual se desenvolve com maior profundidade o enquadramento legal e a

fundamentação que, segundo o juízo da AT, sustentam as correcções aritméticas que estão na base dos actos de liquidação emitidos.

22. Acresce que a Requerente demonstrou, ainda no âmbito do procedimento tributário – onde exerceu o direito de audição referente ao projecto de RIT e referente ao primeiro acto de liquidação de IMT emitido –, conhecer e compreender perfeitamente o *iter* cognoscitivo subjacente à tomada de decisão da AT. Veja-se que a Requerente em momento algum fez uso do mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT, nos termos do qual poderia requerer à AT que lhe remetesse a fundamentação legalmente exigida de forma a completar os requisitos legais de fundamentação eventualmente omitidos.

23. Assim sendo, mesmo que eventualmente existissem vícios de falta ou insuficiente fundamentação quanto aos actos de liquidação contestados, os mesmos sempre se considerariam sanados, já que a função subjacente ao dever de fundamentação foi integralmente cumprida. Isto na medida em que a Requerente, colocada na posição do destinatário médio, conseguiu compreender as razões de facto e de direito nas quais a AT baseou a sua decisão, tendo assim tido a possibilidade de se conformar com o teor do acto ou de o contestar, conforme veio a suceder. Neste preciso sentido referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei geral tributária: anotada e comentada*, 3.ª ed., Vislis, 2003, pp. 381-382, que “(...) *deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu alcance.*”.

24. Por fim, cumpre referir que os actos de liquidação emitidos pela AT identificam o autor do acto, a qualidade em que este os pratica e a respectiva assinatura; identificam o respectivo destinatário; enunciam os fundamentos subjacentes à decisão; declaram o conteúdo e o objecto da decisão e precisam a data em que os actos são praticados, de tal modo que não

se encontra em falta nenhum dos requisitos dos actos praticados pela administração previstos no artigo 151.º do CPA.

25. Perante o exposto, conclui-se que a fundamentação formal dos actos de liquidação contestados cumpre com os requisitos exigidos nos termos dos artigos 268.º da CRP, 77.º, da LGT, e 151.º do CPA, motivo pelo qual se julgam improcedentes os vícios invocados pela Requerente a este respeito.

c) Não Tradição do Imóvel

26. Os actos de liquidação objecto de contestação nos presentes autos foram emitidos pela AT com fundamento na subsunção do caso aqui em análise ao disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º do Código do IMT. Na redacção vigente à data dos factos, determinava-se nessa norma o seguinte:

“Artigo 2.º

Incidência objectiva e territorial

1 – O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

2 – Para efeitos do n.º 1, integram, ainda, o conceito de transmissão de bens imóveis:

a) As promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, excepto 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;”.

27. De acordo com a referida norma de incidência, para que exista sujeição a IMT no presente caso é necessário, em primeiro lugar, que tenha sido celebrado um contrato-promessa de compra e venda de um Imóvel no qual a Requerente figura como promitente adquirente e, em segundo lugar, que a celebração desse contrato seja acompanhada da tradição do imóvel para a esfera do promitente adquirente, não sendo aplicável a parte final da norma pelo facto

de o imóvel não se destinar a habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar.

28. Se relativamente ao preenchimento do primeiro daqueles requisitos não existe divergência entre as partes, o mesmo já não sucede quanto ao preenchimento do segundo requisito exigido pela norma de incidência. Assim sendo, cumpre apreciar se se verificou ou não no caso aqui em análise a tradição do Imóvel para a Requerente, no seguimento da celebração do contrato-promessa a que alude a alínea c) da matéria de facto dada como provada. Para que se proceda a tal análise, haverá previamente que densificar o conceito jurídico de “tradição”, recorrendo à doutrina e jurisprudência que já se pronunciou a este respeito.

29. A jurisprudência do STA tem evidenciado, já desde a vigência do Imposto Municipal de Sisa, que no Direito Tributário a tradição corresponde a um conceito económico de transmissão que não coincide exactamente com o conceito utilizado no âmbito do Direito Civil, existindo especificidades que deverão ser consideradas para efeitos de sujeição a imposto. Veja-se a este respeito o acórdão daquele Tribunal, proferido em 7 de Abril de 2022, no âmbito do processo n.º 01564/10.6BELRS, no qual se decidiu o seguinte:

“O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.) é um imposto sobre a riqueza, cumprindo o comando constitucional que considera a riqueza como um dos dois indicadores fundamentais de capacidade tributária dos contribuintes (cfr.artº.103, nº.1, da C.R.Portuguesa).

O I.M.T. sujeita a imposto a aquisição onerosa de bens imóveis, independentemente do título ou da forma jurídica utilizada nessa aquisição. O objecto da sujeição do imposto não é propriamente o acto ou contrato que titulam a aquisição, mas sim o efeito desses actos ou contratos, ou seja, a transmissão da propriedade ou dos direitos correspondentes sobre esses imóveis. A sujeição a imposto da aquisição do direito de propriedade de bens imóveis prevista no artº.2, nº.1, do C.I.M.T., consubstancia o mais importante facto tributário do I.M.T. Trata-se do facto tributário paradigmático e nuclear do I.M.T. e aquele cuja verificação é a mais frequente. Esta norma sujeita a imposto, tanto a aquisição da

propriedade do imóvel, como de figuras parcelares deste. O valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral, do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial do imóvel, tal como se prevê no artº.12, n.º.1, do C.I.M.T. (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 10/03/2011, rec.386/10; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 8/05/2019, proc.607/13.6BELRS; José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 3ª. Edição, 2016, pág.233 e seg.; António Santos Rocha e Outro, Tributação do Património, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.433 e seg.).

"In casu", conforme se retira do probatório supra (cfr.al.I) da matéria de facto), a liquidação adicional estruturada pela A. Fiscal fundamenta-se no artº.2, n.º.2, al.a), do C.I.M.T. tendo por referência a recepção e tomada de posse de imóvel realizada em 31/08/2004 (cfr.al.B) da matéria de facto).

Nos termos do artº.2, n.º.2, al.a), 1ª. parte, do C.I.M.T., tal como já acontecia em sede de regime da antiga Sisa, o legislador ficciona como transmissão sujeita a imposto a entrega material da posse do imóvel objecto mediato do contrato-promessa. A lei exige a verificação de dois pressupostos constitutivos da sujeição a imposto:

1-Em primeiro lugar que exista uma promessa de aquisição ou alienação de um imóvel;

2-Em segundo lugar que se verifique a tradição do imóvel objecto do contrato (excepcionando-se o caso do imóvel se destinar a habitação própria e permanente do promitente-comprador).

Somente quando estes dois requisitos estiverem reunidos é que se verifica a sujeição a I.M.T. O imposto deverá ser pago nos trinta dias imediatos à data em que o promitente-comprador entra na posse, uso ou fruição do bem (cfr.artº.36, n.º.5, do C.I.M.T.).

A antecipação da sujeição a I.M.T. do momento em que se realiza o contrato de compra e venda para aquele em que se dá a tradição da posse é uma das manifestações de que o legislador do I.M.T. (tal como o da Sisa) não faz depender os efeitos fiscais da perfeição do conceito de transmissão para efeitos civis e dá relevo a um conceito económico de transmissão que é próprio do C.I.M.T., mais não dependendo de qualquer outro conceito de transmissão, nomeadamente, o do direito civil (cfr.José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 3ª. Edição, 2016, pág.354 e seg.; António Santos Rocha e Outro, Tributação do Património, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.440).”

30. Na jurisprudência do STA, o conceito de tradição foi também densificado no acórdão proferido em 28 de Abril de 2021, no âmbito do processo n.º 02443/08.2BEPRT, que apesar de respeitar ao Imposto Municipal de Sisa mantém-se inteiramente aplicável ao presente caso:

“A tradição traduz-se na entrega da coisa. Implica duas partes, a que entrega e a que recebe. E esgota-se nestes dois momentos. O exercício de poderes sobre a coisa, a posse, a acontecer, tem lugar em momento subsequente. Depois de receber o bem o promitente-comprador pode sobre ele praticar atos materiais e, de acordo com o animus com que o fizer, será considerado um mero detentor (artigo 1253.º do Código Civil), ou um possuidor (artigo 1251.º do Código Civil). Posse é o poder que se manifesta quando alguém atua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real de gozo (1251.º do Código Civil). A tradição, que pode ser simbólica ou material, é uma das formas de aquisição da posse (artigo 1263.º, alínea b) do Código Civil).

Deste modo, para que haja tradição basta que o promitente-comprador fique em posição de poder praticar atos sobre o imóvel (situação de “tradio ficta”, na qual não existe atuação material sobre a coisa, antes sendo concretizada a tradição através da entrega de documentos que colocam o imóvel juridicamente à disposição do transmissário – artigo 1263.º, alínea b), do Código Civil).

É este o sentido que, também, se retira, inequivocamente, da letra da lei. O artigo 2.º, §1.º, n.º 2, do CIMSISD fala em tradição e não na posse. E deve presumir-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3 do CC), ou seja, que não confundiu tradição com posse. Aliás, o legislador do Código da Sisa quando quis falar em posse disse-o expressamente, (...) tratando-os como realidades, que são, distintas.

Por outro lado, também a razão de ser da incidência do imposto nos contratos promessa com tradição, a da equivalência económica à da transmissão efetiva de bens e a da prevenir a evasão fiscal, leva a concluir que a tradição se basta com a possibilidade de exercício dos poderes sobre a coisa pelo promitente-comprador, uma vez que, o promitente vendedor já abandonou a coisa, a qual passa a estar na disponibilidade do promitente-comprador, tal como acontece com o adquirente do direito.” (negrito nosso)

31. Na doutrina, J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, Os Impostos sobre o Património Imobiliário, Engifisco, 2005, pp. 316-317, concretizam o conceito de tradição em sentido próximo ao sufragado pelo STA, ao que referir que *“A tradição pode ser mais ou menos simbólica ou concretizada em atos explícitos de apropriação mas deverá ter como resultado o abandono do gozo do bem ou direito, por parte do alienante, e a prática de atos por parte do novo possuidor que, por sua vez, se há-de comportar como um verdadeiro proprietário e com intenção de fazer sua a coisa ou direito possuído.”*

32. Este é também o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, expresso no acórdão proferido em 25 de Março de 2014, no processo n.º 1729/12.6TBCTB-B.C1.S1, e que é citado pela AT no RIT para fundamentar a existência de tradição:

“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).

A alínea b) do artigo 1263.º do C.C., na esteira de uma velha tradição romanista, confere igual valor à tradição material e à tradição simbólica.

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.

A relevância atribuída à tradição simbólica foi a natural consequência de nem sempre a apprehensio poder ser materialmente realizada, por impossibilidade objectiva ou subjectiva, mas o seu uso generalizou-se e diversificou-se de acordo com as necessidades do comércio jurídico.

O valor simbólico de um acto depende, naturalmente, do tipo de coisa que se transmite, como supra ficou exemplificado e explicado.

Mas também a traditio material varia de configuração e intensidade, de acordo com a natureza da coisa alienada.

A chamada traditio longa manu ou traditio oculis et affectu, que exprimiam o consenso das partes junto das coisas transmitidas, com o significado de abandono e apprehensio, sofreu, no direito romano e comum, uma evolução no seio da tradição material, para formas atenuadas de transmissão da coisa.

A traditio material, suposta pelo legislador, não implica, portanto, um acto plasticamente representável, de largar e tomar, bastando-se com a inequívoca expressão de abandono da coisa e a consequente expressão de tomada de poder material sobre a mesma, por parte do beneficiário". (negrito nosso)

33. Tendo presente esta concretização normativa, bem como a prova produzida nos presentes autos, verifica-se não ter existido no caso aqui em apreço a tradição do Imóvel, material ou simbólica, para a esfera da Requerente enquanto promitente compradora.

34. Desde logo, não ficou provado que o promitente vendedor tenha abandonado o Imóvel. Pelo contrário, o depoimento da testemunha C... comprovou que mesmo após a celebração do contrato-promessa, o Imóvel continuou a ser a casa de morada de família do promitente vendedor B..., que continuou a nele habitar. O que se revela conforme com a prova documental junta aos autos, que certifica que o promitente vendedor continuou a suportar, a título pessoal, os encargos inerentes às despesas correntes do Imóvel, designadamente com a água, electricidade e condomínio, bem como a pagar o Imposto Municipal sobre Imóveis liquidado anualmente.

35. Da prova documental junta aos autos resulta igualmente que o promitente vendedor continuou a exercer o *animus possidendi* sobre o Imóvel, isto é, a praticar actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, tais como a participação de sinistros à seguradora do Imóvel, a apresentação de reclamações à administração do condomínio ou a requisição feita para instalação de uma tomada para abastecimento de viatura eléctrica/híbrida.

36. Portanto, a Requerente, enquanto promitente adquirente, não concretizou a *apprehensio* do Imóvel, não tendo ficado na disponibilidade de usar, fruir e gozar, como se proprietária fosse, o Imóvel prometido vender.

37. A conclusão de que não se encontram verificados os elementos negativo e positivo da tradição, isto é, o abandono do Imóvel pelo promitente alienante e a tomada de poder sobre o mesmo pelo promitente adquirente, respectivamente, não é posta em causa pelos “indícios” a que alude a AT no RIT e na resposta, designadamente (i) o registo do imóvel adquirido na contabilidade da Requerente após a realização do contrato-promessa de compra e venda, (ii) o pagamento do preço de venda pelo promitente comprador ao promitente vendedor e (iii) a declaração entregue pela Requerente como o imóvel detido não gera nem rendimentos nem custos à sociedade.

38. Relativamente ao indício referente ao registo contabilístico, referiu a AT que o reconhecimento dos montantes pagos no âmbito do contrato-promessa de compra e venda como um activo fixo tangível em curso confirma a aquisição do Imóvel pela Requerente.

39. Porém, a verdade é que aquele registo contabilístico apenas evidencia a existência de um direito de crédito da Requerente a adquirir o Imóvel prometido vender e a inexistência de utilização do mesmo, e já não que se verificou a tradição do Imóvel da esfera do promitente vendedor para a esfera da Requerente.

40. Quanto ao “pagamento do preço”, limitou-se a Requerida a referir que já tinha sido feito o pagamento de 86,83% da totalidade do preço e a remeter para os ensinamentos de João de Matos Antunes Varela, Pires de Lima, Código Civil Anotado, vol. III, Almedina, 2010, p. 6, que sublinham a existência de casos excepcionais em que já se encontra paga a totalidade do preço e em que as partes concertam o propósito de não realizar a escritura pública para evitar despesas – segundo se percebe, no presente caso, para evitar o pagamento de IMT – , apesar de a coisa ter sido entregue ao promitente comprador em definitivo como se dele fosse já.

41. Em relação à declaração entregue pela Requerente na qual mencionou que o Imóvel não gerou na sua esfera qualquer rendimento nem implicou a assunção de qualquer custo, apesar de o contrato-promessa ter sido celebrado em 2010, referiu apenas a Requerida que estes factos contribuíam para constatar a existência de tradição.

42. Ora, estes dois últimos indícios também não permitem comprovar a existência de tradição. O pagamento da quase totalidade do preço, acompanhada da longa duração do contrato-promessa sem que seja celebrado o contrato definitivo, e a inexistência de rendimentos ou custos associados ao Imóvel, podem evidenciar a ausência de racionalidade económico-empresarial da relação contratual estabelecida entre a Requerente, na qualidade de promitente compradora, e o seu sócio-gerente, na qualidade de promitente vendedor. Ausência essa que também foi afluída na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual a testemunha D..., na qualidade de técnica oficial de contas da Requerente, referiu na respectiva inquirição que não via vantagens para a Requerente com a celebração deste negócio. Contudo, o carácter ou intuito elisivo/evasivo subjacente à celebração do contrato-promessa apenas foi invocado pela AT como elemento lateral, que não constitui o âmago da fundamentação dos actos de liquidação e que, acima de tudo, não permite comprovar a existência de tradição do Imóvel.

43. Em face do exposto, conclui-se que não ficou provada a existência de tradição do Imóvel para a esfera da Requerente no âmbito da celebração do contrato-promessa, de tal

forma que não se encontram preenchidos os elementos previstos na norma de incidência constante da alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º do Código do IMT para que exista sujeição a este imposto. Consequentemente, julga-se procedente o pedido da Requerente formulado a este respeito, determinando-se a anulação dos actos de liquidação de IMT e de juros compensatórios contestados nos presentes autos.

d) Questões de conhecimento prejudicado

44. Perante a procedência do pedido arbitral com fundamento no vício anteriormente apreciado, fica prejudicado o conhecimento do vício invocado a título subsidiário pela Requerente relativo à caducidade do direito à liquidação, porquanto aquela já obteve a satisfação das suas pretensões, sob pena de se praticarem no processo actos inúteis em violação da proibição consagrada nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

e) Juros Indemnizatórios

45. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT é devido o pagamento de juros indemnizatórios “*quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”. Ao constituir a arbitragem tributária uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos face à impugnação judicial, e tendo presente o disposto no artigo 24.º, n.ºs 1 e 5 do RJAT, é devido à Requerente o pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que a ilegalidade dos actos de liquidação contestados é exclusivamente imputável à AT. Os juros devem ser contabilizados desde a data do pagamento indevido do IMT, por referência a cada um dos pagamentos realizados, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em conformidade com o disposto nos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, da LGT, e no artigo 61.º do CPPT.

V. Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, anular os actos de liquidação de IMT e de juros compensatórios impugnados nos presentes autos;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o montante total de € 52.463,34 indevidamente liquidado, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (CPC), no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, aplicáveis por força das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 52.463,34.

VII. Custas

Custas a cargo da Requerente, nos termos do artigo 5.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Maio de 2023.

A Presidente do Tribunal Arbitral

(Carla Castelo Trindade)

O Árbitro vogal

(Jesuíno Alcântara Martins)

O Árbitro vogal,

(José Alberto Pinheiro Pinto)