

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 540/2024-T

Tema: IMT. Contrato promessa de arrendamento e compra e venda de imóvel, com opção de recompra. Cessão da posição contratual. Fundamentação. Caducidade do direito à liquidação.

SUMÁRIO:

I - A cessão da posição contratual, regulada pelos artigos 424.º a 427.º, do Código Civil, é o contrato pelo qual uma das partes num contrato sinalagmático transmite a terceiros, com o consentimento da outra parte, os direitos e obrigações resultantes do contrato.

II - Para efeitos de tributação em sede de IMT, fccionam as alíneas a), b) e e) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, a existência de uma transmissão do direito de propriedade sobre imóveis situados em território nacional.

III - Na fixação do sentido e alcance dos atos administrativos, entre os quais os atos tributários, *“não pode isolar-se a decisão da fundamentação que a sustenta. Se o teor literal da parte decisória comporta dois sentidos possíveis, prevalece aquele que mais se harmonizar com os fundamentos invocados, por dever presumir-se que as autoridades administrativas decidem em conformidade com os motivos que representam.”*.

IV – A atuação da AT revela, sem margem para uma dúvida razoável, a subsunção dos factos apurados no procedimento de inspeção às normas de incidência objetiva estabelecida pela alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, e de incidência subjetiva prevista na alínea e) do artigo 4.º, do Código do IMT, e a matéria tributável e a taxa correspondentes encontram-se determinadas em conformidade com aquele enquadramento, devendo o ato tributário ter-se por suficientemente fundamentado.

V - Para além da suspensão do prazo de caducidade motivada pelo decurso do procedimento de inspeção tributária, há ainda que contar com as suspensões estabelecidas pela

legislação adotada aquando da Pandemia Covid-19, devendo concluindo-se que o prazo de caducidade ainda não tinha decorrido à data da notificação da liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o NIPC ... e sede na Rua ..., ..., ...-... Cascais (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.o Senhor Presidente do CAAD em 12 de abril de 2024 e automaticamente notificado à AT na mesma data e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... que deduziu contra a liquidação oficiosa de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º 2022..., no valor total de € 32 500,00, com a conseqüente declaração de ilegalidade e anulação da mesma liquidação.

Mais pede a Requerente a condenação da Requerida na restituição o valor do imposto pago indevidamente e no pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor, nos termos legais.

B. Fundamentação do pedido:

A Requerente alicerça o pedido de pronúncia arbitral nos factos e argumentos que, resumidamente, se enunciam:

- a. A Requerente, que tem como objeto social a “Gestão e exploração da indústria e comércio hoteleiro”, celebrou, em 29.04.2003, com a B... S.A., representante do Fundo de Investimento Imobiliário C..., um Contrato Promessa de Arrendamento de três prédios urbanos sítos na União das Freguesias de ... e ...;
- b. Nos termos do contrato, a Requerente prometeu vender os prédios ao Fundo que, por sua vez, prometeu arrendar-lhos, convertendo-se a promessa de arrendamento em contrato definitivo com a celebração dos contratos de compra e venda, o que viria a acontecer por escrituras públicas de 26.06.2003 e 29.04.2003;
- c. As partes acordaram em que a Requerente teria direito a recomprar os imóveis, mediante certas condições contratuais, tendo o contrato contornos de um contrato de locação financeira imobiliária ("sale and leaseback");
- d. Em 29.04.2004, foi celebrado entre as mesmas partes um segundo contrato de promessa de arrendamento relativo a outro imóvel, tendo sido celebrado pelas partes a 05.05.2004, o contrato de compra e venda desse prédio e automaticamente convertida a promessa de arrendamento em arrendamento definitivo, nos mesmos termos anteriores, com direito de opção de compra pela Requerente;
- e. Pelo aditamento de 13.02.2007, as Partes unificaram os contratos de arrendamento e, no aditamento celebrado a 17.03.2014, reforçaram que “O conjunto contratual, incluindo as compras e vendas, promessas e os arrendamentos, incluindo o presente aditamento, foi estabelecido intuitu personae» - provisão que constava já do contrato inicial;
- f. Em 2009, a Requerente solicitou autorização para a venda a terceiros de um dos prédios, no que o FUNDO assentiu, tendo a venda sido realizada (...) “pelo preço de € 3 250 000,00, valor percebido pelo FUNDO.»;

-
- g. As partes acordaram ainda na prestação, pela Requerente, de um valor de € 500 000,00, a título de sinal pelo exercício do direito de opção de compra dos demais imóveis;
- h. A Requerente solicitou ainda autorização para vender a terceiros outro dos imóveis, declarando «aceitar irrevogavelmente e sem reservas, a aplicação da penalização legal inerente ao incumprimento culposo da promessa de compra e venda, com a perca em favor do FUNDO de parte do valor de sinal prestado (...) no valor de 110.000,00€»;
- i. Em 27.09.2016, foi determinada a ação inspetiva externa à Requerente, no âmbito da qual foi promovida a liquidação oficiosa de IMT impugnada, por aplicação da taxa de 6,5 % sobre o valor tributável correspondente ao sinal de € 500 000,00;
- j. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido ato tributário, de cujo indeferimento foi notificada no dia 11.01.2024;
- k. Resulta claro da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a AT faz uma leitura errada dos contratos disponibilizados pela Requerente, pois entende que a posição de primitivo promitente ocupada pela Requerente, foi cedida a um terceiro;
- l. A AT invoca as normas de incidência das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMT, das quais resulta que estaríamos perante uma transmissão onerosa tributável nos casos de «Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro» e de «Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior», respetivamente;
- m. Ora, jamais a Requerente teve, em qualquer das sucessivas versões dos documentos contratuais, a posição de promitente compradora; o que teve foi, inicialmente, a posição de promitente vendedora e de promitente arrendatária e, após celebração do contrato definitivo, de arrendatário com direito à opção de compra – direitos que jamais foram cedidos a terceiros, pelo que, nem a alínea a), nem a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMT têm aplicação no caso em apreço;
- n. Nos casos abrangidos por esta previsão, ocorre um facto tributário em sede de IMT na esfera do promitente adquirente, quando o primitivo promitente adquirente cede a sua posição contratual num contrato promessa com cláusula de livre cedência a um terceiro, o cessionário, nos termos da alínea e) do artigo 4.º do Código do IMT;

- o. De acordo com a norma 18.^a do n.º 4 do artigo 12.º do Código do IMT, nos casos dos contratos de cessão de posição contratual, o imposto incide sobre a parte do preço paga pelo cessionário ao cedente e a taxa a aplicar, nos termos do n.º 5 do art.º 17.º do Código do IMT, é a correspondente à totalidade do preço acordado no contrato promessa, não lhe sendo aplicável a redução de taxa referida na alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo, incidindo o IMT sobre a parte do preço, o valor do sinal ou adiantamento do preço efetivamente pago pelo cessionário;
- p. A incidência de imposto, à luz da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMT pressupõe que o contrato de compra e venda incluía uma cláusula de livre cedência, o que não se verificou no caso em apreço: a) A Requerente era promitente vendedora; b) A Requerente passou a arrendatária; c) Não havia cláusula de livre cedência; d) Não houve qualquer cedência da posição contratual; e) Não houve ajuste de revenda entre a promitente adquirente (o Fundo gerido pela B...) e terceiro;
- q. As partes apenas celebraram um contrato promessa de compra e venda em 2003 e, uma vez celebradas as compras e vendas definitivas em 2003 e 2004, a relação contratual entre as partes concretizou-se num leasing imobiliário, em que a Requerente passou a assumir a posição de arrendatária dos imóveis (integrados no património do Fundo), beneficiando do direito de opção de compra, a ser exercido dentro de certas condições;
- r. O contrato celebrado entre as partes não tem como objeto uma promessa de compra e venda, antes acaba por produzir e esgotar todos os efeitos do leasing imobiliário, não podendo ser subtraído ao regime procedimental aplicável a um contrato de leasing, regulado pelo D. L. n.º 149/95, de 24 de julho, que aprovou o Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira;
- s. Para efeitos de IMT, o leasing imobiliário não está sujeito a tributação, pois a lei não considera esta operação como uma transmissão do direito de propriedade do bem imóvel, i.e., o locatário não é o titular do direito de propriedade do imóvel, pelo que, pela celebração do contrato de locação financeira imobiliária, não há sujeição a este imposto;
- t. Mesmo se a AT entendesse que a celebração do contrato de leasing implicaria a liquidação de IMT, tendo em conta que a promessa de arrendamento se converteu em definitiva com a celebração dos contratos de compra e venda, o prazo de caducidade

- previsto no artigo 92.º do Código do IMSISSD e no n.º 1 do artigo 35.º do Código do IMT, já tinha decorrido; o Fundo adquiriu os prédios à Requerente em 2003 e em 2004, conforme resulta inclusivamente do RIT, sendo que a celebração do contrato de leasing imobiliário não gera qualquer facto tributário que a AT possa invocar em 2022;
- u. Os prédios foram alienados pelo Fundo representado pela B..., em 13.03.2009, 17.03.2014 e 09.09.2014, não tendo a Requerente tido qualquer intervenção nos contratos de compra e venda, cujo produto foi inteiramente recebido pela então proprietária;
 - v. A Requerente limitou-se a não exercer a opção de compra constituída pelo leasing, não procedendo a qualquer cessão de posição contratual aos adquirentes dos prédios;
 - w. Com a cedência da posição contratual da locatária/cedente para a esfera jurídica do cessionário, verifica-se a transferência de um direito de natureza obrigacional, e não do direito real de propriedade;
 - x. Por outro lado, a antecipação do termo de um contrato de leasing imobiliário, ou a não opção de compra no termo do contrato, com a sua consequente extinção, não constitui igualmente uma transmissão onerosa para efeitos de IMT;
 - y. Incompreensivelmente, a AT refere que o valor tributável corresponde ao montante de € 500 000,00, dado que «aquando da celebração do contrato promessa entregou, a título de sinal, a quantia de € 500 000,00», e que “conforme refere a regra 18.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, o valor tributável sujeito a imposto é o correspondente à parte do preço paga pelo cessionário ao cedente;
 - z. Ora, nem a Requerente cedeu a sua posição como arrendatária, nem a sua posição como detentora de opção de compra, nem o sinal tem correlação com a operação identificada pela AT, mas sim com as opções de compra dos restantes imóveis e em nada tem que ver com a compra por parte do comprador à B... (vendedora);
 - aa. A fundamentação dos atos tributários decorre do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, imposição constitucional concretizada pelos artigos 36.º do CPPT e do artigo 77.º da LGT;
 - bb. No caso em apreço a AT cumpriu o seu dever de fundamentação formal, mas este dever não foi cumprido na sua vertente material, pois, se a AT entende que o facto tributável corresponde a uma cessão da posição contratual, a base tributável teria sempre de corresponder ao preço pago pelo cessionário ao cedente – preço que jamais foi recebido

pela Requerente, mas sim pela B..., sem qualquer correspondência com o sinal pago pela Requerente a fim de garantir o exercício da opção de compra sobre os outros imóveis, sob pena de perda desse sinal;

cc. A AT não conseguiu fazer prova de que existiu uma cedência de posição contratual, mas ficciona para base tributável o montante pago pela Requerente a título de sinal, que não tem qualquer ligação ao suposto cessionário;

dd. Deve, assim, concluir-se que a presente correção à matéria coletável padece do vício de insuficiente fundamentação, equivalente à inexistência da mesma, devendo ser anulada;

ee. Por outro lado, como resulta do artigo 58.º, da LGT, a AT está sujeita ao princípio do inquisitório, princípio que foi violado, pois, para além de não ter procurado qualquer colaboração com o contribuinte, ao fundamentar a liquidação com base numa afirmação conclusiva, não cumpriu todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material e, conseqüentemente, a uma correta tributação.

Termos em que a Requerente peticiona a anulação da liquidação oficiosa de IMT, bem como o reembolso do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos da lei.

C. Resposta da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17.º do RJAT, em 16 de setembro de 2024 a AT apresentou a sua Resposta e, posteriormente, o processo administrativo (PA), defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

a. Em causa nos presentes autos está, conforme descrito no RIT, a cessão concretizada pela Requerente que, em 29/04/2003, outorgou um contrato de Promessa de Arrendamento com a B... – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários, na qualidade de sociedade gestora do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado – C..., em cuja cláusula 16.1 contratualiza o direito de opção de compra sobre os imóveis contemplados neste contrato e os que posteriormente venham a ser adquiridos para integrar a unidade hoteleira;

-
- b. O arrendamento converteu-se automaticamente em definitivo com a realização das escrituras de compra e venda da totalidade dos prédios, celebradas em 29/04/2003 e 26/06/2003;
- c. Por escritura de 25/05/2004, foi adquirido pelo Fundo – C... um novo imóvel que passou a integrar a unidade hoteleira;
- d. Em 23/06/2009, por aditamento ao contrato de arrendamento e promessa de compra de 29/04/2003, as partes acordaram na prestação pela Requerente do valor de € 500 000,00 a título de sinal pelo exercício do direito de opção de compra dos imóveis que compõem o Hotel ..., mas não incluindo o imóvel vendido por escritura de 13/03/2009;
- e. Assim, foi considerado em resultado da ação de Fiscalização Tributária que: *«tendo o promitente comprador “A... SA”, cedido a sua posição contratual a um terceiro (estando o referido direito presente inicialmente no contrato promessa ou tendo sido aposta essa cláusula posteriormente), aquando da celebração do contrato promessa entregou, a título de sinal, a quantia de € 500 000,00”;*
- f. Neste sentido, e de acordo com o disposto na alínea e) do artigo 4º do CIMT, é o imposto devido pelo *“(...) primitivo promitente aquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa, ainda que parte do preço paga ao promitente vendedor ou ao cedente corresponda a qualquer dos escalões previstos na alínea b) do nº1 do artigo 17º, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 17º e no n.º 3 do artigo 22º.”;*
- g. Ou seja, deveria ter sido liquidado IMT pela Requerente, na qualidade de sujeito passivo, no momento da celebração do contrato promessa de compra e venda, caso a cláusula em apreço estivesse presente no mesmo, ou no momento da introdução da mesma;
- h. Alega a Requerente que a liquidação e a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa estão inquinadas do vício de violação da lei, por erro nos pressupostos, determinante da sua anulação, pela seguinte ordem de razões:
- (i) não se mostram reunidos os pressupostos que configuram a cedência da posição contratual, pois do contrato de promessa celebrado nem resultou a tradição do imóvel, nem foi contratada qualquer cláusula de cessão de posição contratual;

-
- (ii) invoca a caducidade do direito à liquidação nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do CIMT, atendendo a que o contrato de arrendamento não gera obrigação tributária e, quando foi liquidado o imposto, já o prazo de caducidade havia sido ultrapassado;
- (iii) alega também que o ato impugnado padece do vício de falta de fundamentação;
- i. Contudo, não lhe assiste razão:
- (i) Aquando da primeira venda, efetuada em 2009, os contratantes acordaram na prestação pela Requerente do valor de € 500.000,00, a título de sinal pelo exercício do direito de opção de compra dos demais imóveis em que permaneceu como arrendatária, valor que perderia em caso de incumprimento da promessa de compra e venda conjunta dos três imóveis.
- Em resultado, a Requerente assumiu a dupla posição de arrendatária e promitente adquirente desses imóveis. Em 2014, depois de autorizadas pelo Fundo as vendas isoladas a terceiro(s), foram alienados os três prédios até então arrendados à Requerente, que apesar de ser a promitente adquirente, não foi ela quem os adquiriu. Na sequência da ação inspetiva, foi liquidado IMT no montante de € 32 500,00, com fundamento na cedência da posição contratual, facto previsto na al. e), do n.º 3, do artigo 2.º do CIMT, disso se notificando a Requerente.
- O enquadramento do caso na previsão das alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, feito pela AT, nada tem de ilegal, antes provém do princípio da legalidade a que a atuação da administração em geral se encontra vinculada.
- (ii) No que respeita à invocada caducidade do direito à liquidação, cumpre referir que a posição contratual cuja cedência se tributou ao abrigo da alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, na liquidação ora sindicada, foi a posição de promitente adquirente em contrato de compra e venda, que não estava contemplada no contrato de 29/04/2003, porquanto as promessas ali firmadas se reportaram à venda dos imóveis por parte da Requerente à B... e à assunção pela Requerente, da posição de arrendatária dos mesmos imóveis, no momento da outorga dos contratos prometidos.
- Nas situações de cedência enquadráveis na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, a obrigação nasce no momento da celebração do contrato definitivo entre o terceiro e o

promitente-vendedor, apenas podendo ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão, nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 35.º do CIMT.

Todavia, ao prazo de oito anos contados da data de 17.03.2014, referente à primeira das transmissões efetuadas em 2014, haverá que acrescentar 82 dias correspondente ao tempo de duração da ação inspetiva externa, período durante o qual se suspendeu a contagem do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT.

Por outro lado, os prazos de prescrição e caducidade já iniciados, em curso ou que viessem a iniciar-se no período da Pandemia da Covid-19, foram abrangidos pelas suspensões dos prazos, determinadas durante o decurso da situação excecional de resposta àquela situação epidemiológica, motivando que no período decorrido de 09/03/2020 a 02/06/2020, num total de 86 dias, o prazo de caducidade se encontrasse suspenso por força do disposto na Lei 1-A/2020 de 19 de março.

Podemos então concluir, que o direito à liquidação de IMT foi exercido pela AT dentro do prazo legal de que dispunha, porquanto a liquidação foi efetuada em julho de 2022, e notificada em 03/08/2022, sendo que a data limite para liquidar e notificar terminava apenas a 1 de setembro desse ano.

(iii) No que se refere à invocada falta de fundamentação, entende a AT que o ato está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesividade e que não é possível afirmar que determinado ato não se encontra fundamentado quando a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que presidiram à decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo.

Que, no caso vertente, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a liquidação notificada à Requerente se respalda na matéria de facto apurada em sede inspetiva, conforme o RIT, cuja cópia acompanhou a notificação, da qual consta a sua finalidade, a fundamentação de direito com indicação expressa das normas determinantes da sujeição objetiva (alínea e) do n.º 3, do artigo 2.º do CIMT) e a forma de apuramento do imposto devido, com indicação da taxa aplicável, do valor que serviu de base tributável e o valor de coleta a que se chegou.

Com referência à invocada incongruência dos fundamentos da decisão, considera a AT não assistir razão à Requerente, porquanto da fundamentação de direito que acompanhou a liquidação consta que a mesma se faz de acordo com o disposto no artigo 2.º n.º 3, alínea e) do CIMT, ou seja, a cedência a terceiro da posição contratual de promitente adquirente em contrato promessa de compra e venda, por ajuste de revenda, com referência aos imóveis nela identificados, ali se indicando expressamente a “*cedência de posição contratual a terceiro no exercício de direito contratualmente concedido pelo valor de € 500.000,00*”.

A Requerente adquiriu a posição de promitente adquirente através do pagamento à B... do sinal acordado, relacionado com o exercício do direito de opção de compra, posição contratual essa, que, ao ter sido cedida a terceiros que se apresentaram em 17.03.2014 e em 09.09.2014 a outorgar os contratos prometidos na posição de promitentes-adquirentes, motivou a liquidação oficiosa de IMT controvertida.

Nesta conformidade, a Requerida não considera igualmente verificada incongruência reportada nos fundamentos da decisão, nem incumprido o dever de fundamentação, na sua vertente material.

Termina a AT por peticionar a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com a sua absolvição de todos os pedidos.

*

Pelo Despacho Arbitral de 7 de outubro de 2024, não tendo sido requerida a produção de prova adicional nem invocadas exceções e, dado que as questões colocadas são essencialmente de direito, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, convidando-se as Partes a, querendo, produzirem alegações escritas no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 120.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Mais se indicou que a prolação da decisão arbitral ocorreria dentro do prazo a que se refere o n.º 1 do artigo 21.º, do RJAT, devendo a Requerente proceder ao pagamento da taxa arbitral

subsequente, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, com comunicação ao CAAD.

A Requerente apresentou alegações finais em 22 de outubro de 2024, mantendo todos os argumentos de facto e de Direito aduzidos no PPA e rebatendo a argumentação expandida pela Requerida em sede de resposta.

A AT não apresentou alegações.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 26 de junho de 2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

4. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue.

A. Factos Provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial registada com o CAE 55111 – “Hotéis com Restaurante”, atividade que exerce desde 1 de julho de 1980, enquadrada para efeitos de IRC, no regime geral de tributação, desde 1 de janeiro de 1989 (facto não contestado);
2. Em 29/04/2003, foi celebrado um contrato promessa de arrendamento entre a B..., SA (B...), na qualidade de representante do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado C... (FUNDO), a Requerente, a sociedade “D..., SA e a E... (SGPS), SA (E...), dominante das duas anteriores e fiadora da Requerente, tendo por objeto os prédios os seguintes prédios urbanos: (i) designado por “Hotel ...”, então inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ... e atualmente sob o artigo ... da União das Freguesias de ... e ..., (ii) designado por “...”, então inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ... e atualmente sob o artigo ... da União das Freguesias de ... e ..., (iii) designado por “...”, então inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ... e atualmente sob o artigo ... da União das Freguesias de ... e ..., nos termos do qual as partes convencionaram, para o que aos autos interessa, designadamente (cfr. Doc. n.º 4 junto ao PPA):
 - a. Que na mesma data seria celebrado entre a sociedade “D...” e a B..., um contrato promessa de compra e venda dos prédios antes identificados, em que a primeira os prometeu vender à segunda, a fim de integrarem o património do FUNDO;
 - b. Que as compras e vendas dos imóveis identificados e o respetivo arrendamento prometido constituíam uma unidade incindível, tornando-se o arrendamento automaticamente definitivo com a celebração das escrituras de compra e venda da totalidade daqueles imóveis;
 - c. Que o conjunto contratual em que se insere o contrato promessa de arrendamento é estabelecido “*intuitu personae*”, o que fundamenta a não exigência de garantias adicionais de cumprimento e que, em caso de eventual transmissão, as mesmas seriam prestadas, salvo acordo da B...;
 - d. Que o arrendamento prometido, a vigorar a partir de 1 de maio de 2003, seria feito por 15 anos, automaticamente renovável por sucessivos períodos de 5 anos, salvo outra convenção das partes;

- e. Que a B... conferiu à Requerente o direito de opção de compra após o quinto ano de vigência do contrato prometido da totalidade dos imóveis identificados (os identificados em 2.) ou de todos os outros que, eventualmente viessem a integrar o arrendamento prometido, obrigando-se as partes a realizar a compra e venda nos moldes acordados (Cláusula 16.1);
 - f. Que o direito de opção de compra *“corresponde a uma promessa unilateral de venda dos referidos imóveis por parte da B..., até ao momento do seu exercício pela A..., e a uma promessa bilateral de compra e venda após aquela notificação”* (Cláusula 16.2);
 - g. O preço de venda corresponderia ao desembolso total do Fundo, referente ao custo de aquisição e obras no imóvel e outros encargos, acrescido da respetiva valorização determinada por indexação ao índice de preços ao consumidor no distrito de Lisboa, preço que variaria consoante o momento em que o direito de opção de compra fosse exercido pela Requerente (Cláusulas 16.7 e 16.8);
 - h. Que, sem prejuízo do disposto nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil, as contraentes se comprometiam a obter, de um eventual sucessor nas respetivas posições contratuais, uma declaração escrita de aceitação e vinculação expressas às cláusulas referentes à compra e venda (Cláusula 16.17), sendo a escritura de compra e venda celebrada com a Requerente ou com quem esta viesse a designar (Cláusula 16.18);
3. No contrato celebrado em 29/04/2003 a Requerente não prestou sinal;
 4. Em 17 de março de 2014, foi celebrado, entre a B..., a Requerente, a sociedade “D...” e a E..., um “ADITAMENTO A CONTRATOS DE ARRENDAMENTO E PROMESSAS DE COMPRA E VENDA”, tendo por referência (cfr. Doc. n.º 5 junto ao PPA):
 - a. o contrato promessa de arrendamento identificado em 2.;
 - b. as escrituras públicas de compra e venda dos mesmos imóveis, celebradas em 26 de junho de 2003 e em 29 de abril de 2003 no ... Cartório Notarial de Lisboa;
 - c. o contrato promessa de arrendamento do prédio urbano designado por “...” ou “...”, inscrito na matriz sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ... e sua aquisição

-
- pela B... por escritura pública de 5 de maio de 2004, que tornou definitiva a promessa de arrendamento;
- d. o anterior aditamento de 29 de julho de 2005, através do qual foi adiada a possibilidade de exercício da opção de compra pela Requerente;
 - e. a venda a terceiros, em 2009, do imóvel designado por "...", com consentimento da B...;
 - f. a prestação, pela Requerente, do valor de € 500 000,00 a título de sinal pelo exercício do direito de compra dos restantes imóveis, após a venda da "..";
 - g. o pedido de autorização da Requerente para, por sua indicação e no seu interesse, proceder à venda a terceiros do prédio denominado "...", no que o FUNDO assentiu;
5. Em face dos considerandos descritos no ponto anterior, foi feito o aditamento constante, no que à decisão interessa, das seguintes cláusulas (cfr. Doc. n.º 5 junto ao PPA):
- a. A B... arrenda e confere à Requerente o direito da opção de compra dos prédios designados por "Hotel ..." e "...", ou "..." e de todos os outros que, eventualmente viessem a integrar o arrendamento, a exercer entre 1 de maio de 2013 e 30 de abril de 2018 (Cláusula 16.6);
 - b. *"16.16 Qualquer das contratantes poderá exigir a execução específica da presente promessa de compra e venda, nos termos do disposto na redação actual do artigo 830.º, do Código Civil"*;
 - c. *"16.18 A escritura de compra e venda será efectuada com a A... ou com quem esta vier a designar (...)"*;
 - d. Sem prejuízo do disposto nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil, as partes comprometem-se a obter, de um qualquer sucessor nas respetivas posições contratuais, uma declaração expressa, por escrito, de aceitação e vinculação às obrigações constantes do aditamento;
 - e. A Requerente *"comunicou ao Fundo que pretendia exercer a opção de compra da totalidade dos imóveis que então integravam o arrendamento, de forma firme e irrevogável, tendo, por seu interesse e conveniência, tendo pago ao FUNDO, em Março de 2009 e a título de sinal e princípio de pagamento do preço o valor de €*

500.000,00, tendo então as partes acordado expressamente que, caso tal opção não venha a ser exercida (...) o valor então entregue pela A... seria automaticamente perdido para o FUNDO (...);

- f. A Requerente solicitou ao FUNDO autorização para a compra por terceiros, não do conjunto correspondente a todos os imóveis que integram o “Hotel ...”, mas apenas do imóvel designado “...”, o que importou o incumprimento culposo por sua parte da promessa de compra e venda conjunta dos três imóveis, declarando aceitar a penalização inerente, com a perda a favor do FUNDO de parte do sinal prestado, no valor de € 110 000,00 e, em consequência disso, o FUNDO restituiria à Requerente o diferencial entre o valor da penalização e o do sinal prestado, ou seja, € 390 000,00;
6. A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva externa titulada pelas ordens de serviço n.ºs OI2016... e OI2016... da Direção de Finanças de Lisboa, de 27/09/2016, inicialmente “de âmbito parcial ao IRC e IVA dos exercícios de 2013 e de 2014” e posteriormente alargada a “âmbito geral” dos mesmos exercícios (Doc. n.º 6 junto ao PPA e PA);
7. As correções efetuadas, na origem da liquidação de IMT impugnada, têm a seguinte fundamentação (cfr. o Relatório de Inspeção Tributária – RIT (Doc. n.º 6 junto ao PPA e PA):
- “(...

III.5 – IMT – Cedência da Posição Contratual

O sujeito passivo, . A... S.A., no dia 29 de Abril de 2003, outorgou um contrato de Promessa de Arrendamento, com a B... – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários – NIPC que intervém na qualidade de sociedade gestora do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado - c... – NIPC , , onde na sua cláusula 16.1 contratualiza o direito de opção de compra sobre os imóveis que estão contemplados neste contrato e os que posteriormente venham a ser adquiridos para integrar a unidade hoteleira. (Anexo XI).

Este contrato converter-se-á automaticamente em definitivo quando da realização das escrituras de compra e venda da totalidade dos prédios. As escrituras referentes aos imóveis acima referidos foram celebradas no dia 29 de Abril de 2003 e 26 de Junho de 2003.

No ano de 2004 é adquirido pelo Fundo – ... c... um novo imóvel que passou a integrar a unidade hoteleira, com escritura realizada em 25 de Maio de 2004.

Assim os imóveis que integram a unidade hoteleira são os seguintes:

		"Hotel ..."	"... y ou N... a"	"..."	"C... io"
Antigo	Freguesia				
	Artigo				
Actual	Freguesia				
	Artigo				
Ano de aquisição Fundo - I C...		2003	2004	2003	2003
Data de Venda		09-09-2014	09-09-2014	17-03-2014	13-03-2009

No dia 23 de Junho de 2009 por aditamento ao contrato de arrendamento e promessa de compra e venda celebrado em 29/04/2003 as partes presentes no contrato acordaram na prestação pela ...
... A... ..., S.A. o valor de € 500 000,00 a título de sinal pelo exercício do direito de opção de compra dos imóveis que compõem o Hotel ...

Este sinal, conforme o considerando Q do aditamento anteriormente referido não incluiu o imóvel designado como " ... " que é vendido no ano de 2009, à ... F... ..., Lda – NIPC ..., por escritura realizada a 13 de Março de 2009 (Anexo XII).

III.5.1. Enquadramento legal e cálculo do IMT

As cedências de posição contratual do promitente adquirente a terceiro, que estejam previstas "*ab initio*" no CPCV, ou tendo sido clausuladas posteriormente, são sujeitas a imposto, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 2º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CMIT), criando-se assim uma ficção legal de transmissão.

Na mesma linha, salientando a alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do IMT, na qual constam as cedências de posição contratual no exercício do direito conferindo por esses contratos-promessa, patentes na alínea a), ou seja, estamos perante a efectivação do direito de ceder a posição contratual – a concretização do mesmo.

Adequando ao caso em apreço sempre se dirá que, tendo o promitente-comprador " ... : SA", cedido a sua posição contratual a um terceiro (estando o referido direito presente inicialmente no contrato promessa ou tendo sido aposta essa cláusula posteriormente), aquando da celebração do contrato promessa entregou, a título de sinal, a quantia de € 500 000,00.

Neste sentido, e de acordo com o disposto na alínea e) do artigo 4º do CIMT, é o imposto devido pelo "(...)
primitivo promitente aquirente e por cada um dos sucessivos promitentes aquirentes⁵, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa, ainda que parte do preço paga ao promitente vendedor ou ao cedente corresponda a qualquer dos escalões previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 17º, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 17º e no n.º 3 do artigo 22º."

Ou seja, deveria ter sido liquidado imposto (IMT), nos seguintes termos:

- Pelo sujeito passivo A... SA, no momento da celebração do contrato compra e venda, caso a cláusula e apreço estivesse presente no mesmo, ou;
- Pelo sujeito passivo A... SA, no momento da introdução da cláusula em apreço.

Identificado o sujeito passivo de imposto nos seus vários momentos, será importante referir que o valor a ter em conta para efeitos de cálculo de imposto, conforme descreve o próprio preâmbulo do imposto em causa, "a tributação seja feita apenas pela parte do preço paga em cada um destes contratos, aplicando-se a taxa que corresponder à totalidade do preço acordado", ou seja, conforme refere a regra 18ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT,

o valor tributável sujeito a imposto é o correspondente à parte do preço paga pelo cessionário ao cedente. Adequado a lei ao caso *sub judice*, será facilmente identificável tratar-se do valor do sinal, ou seja, o montante de € 500 000,00.

De referir que a taxa a aplicar será a que corresponder ao valor total do preço previsto para a transmissão do imóvel acordado no contrato (n.º 5 do art.º 17.º), sendo o momento da liquidação, conforme se infere pelo n.º 2 do art.º 22.º do código em apreço, "(...) o imposto é liquidado antes da celebração do contrato-promessa, antes da cessação da posição contratual (...)".

Assim, em conclusão sempre se dirá da inequívoca necessidade de liquidação de IMT, tendo em atenção o momento da introdução da referida cláusula de cedência de posição, sendo o valor do sinal (€500.000,00) o montante sobre o qual incidirá a taxa de IMT, taxa esta decorrente do preço total acordado em contrato definitivo.

Face ao exposto a taxa a aplicar é de 6,5%, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 17º, sobre o valor de € 500 000,00, logo o imposto apurado é de **€ 32 500,00**.

De referir que a iniciativa da liquidação do IMT é da responsabilidade do interessado conforme especifica o n.º 1 do artigo 19º do CIMT.

A taxa aplicada para o cálculo do valor de imposto foi a supra mencionada devido a actividade exercida pelo sujeito passivo ser de "Hotelaria", actividade que se pressupõe ser de serviços, o que implica que a afectação que os prédios que compõem o Hotel, ... estão registados com a afectação incorrecta. Pelo que quando do envio da informação ao serviço de finanças para a correspondente liquidação do imposto se informa e solicita a alteração da afectação dos prédios identificados neste relatório, com conhecimento à Direcção de Serviços de Património.

(...)" e,

“

1.2 – Em sede de IMT (artºs 2º nº 3 al e) e 4º al g), 19º nº 2, 36º nº 9 al. a) e 38º nº 1, ambos do CIMT)
O sujeito passivo cedeu a posição contratual a terceiro, relativamente aos prédios inscritos na matriz predial sob aos artigos ..., e ..., sites na União de freguesias de ... e ... (...).
Porque a transmissão do direito em causa, está sujeito a Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis (IMT), nos termos do disposto nos artºs 2º nº 3 al e) e 4º al g), ambos do CIMT e, porque não foi requerida a liquidação do imposto em causa e, subseqüente imposto não pago, infringiu o sujeito passivo o disposto no artº 36º nº 9 al. a) e 38º nº 1 ambos do CIMT, pela subtração à tributação da matéria tributável no montante de € 500.000,00 cujo imposto resultante é de € 32.500,00.

(...)”;

8. A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia sobre o projeto Relatório de Inspeção Tributária, pelo ofício n.º ..., da Direção de Finanças de Lisboa – Serviços de Inspeção Tributária, de 25 de maio de 2017, remetido a coberto do registo dos CTT n.º RD ... PT, direito que não exerceu (PA);
9. O RIT definitivo foi notificado à Requerente através do ofício n.º..., da Direção de Finanças de Lisboa – Serviços de Inspeção Tributária, de 11 de julho de 2017, remetido a coberto do registo dos CTT n.º RD ... PT (Doc. n.º 6 junto ao PPA e PA);
10. Na sequência do procedimento de inspeção tributária antes descrito, foi a Requerente notificada por ofício do Serviço de Finanças de Cascais ..., datado de 29 de julho de 2022, para, no prazo de 30 dias a contar da data da sua receção, proceder ao pagamento da quantia de € 32 500,00, referente à liquidação oficiosa de IMT efetuada nos termos dos artigos 2.º, n.º 3, alínea e) e 4.º, alínea g), ambos do Código do IMT, “*por cedência da posição contratual a terceiro no exercício do direito contratualmente concedido pelo valor de € 500 000,00 (cfr. contrato de 17/03/2014 e subseqüentes escrituras públicas e registos) relativamente aos prédios inscritos na matriz predial sob os artigos ..., ... e ... da união das freguesias de ... e ...*” (cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA);
11. Em 31 de agosto de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento, por transferência bancária, da liquidação oficiosa de IMT identificada no ponto precedente, da quantia de € 32 500,00 (cfr. Doc. n.º 7 junto ao PPA);
12. A Requerente deduziu reclamação graciosa tendo em vista a anulação da liquidação de IMT n.º 2022..., da quantia de € 32 500,00, emitida na sequência do

procedimento de inspeção aberto pelas ordens de serviço n.ºs OI2016... e OI2016... da Direção de Finanças de Lisboa (cfr. Doc. n.º 8 junto ao PPA);

13. A reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida por despacho do Diretor Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, de 27 de dezembro de 2023, conforme a notificação expedida à Requerente por ofício da mesma Direção de Finanças, datado de 3 de janeiro de 2024 (cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA);
14. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi dirigido ao CAAD em 10 de abril de 2024 (cfr. registo do CAAD).

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e à resposta da Requerida e processo administrativo instrutor.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

III.2 DO DIREITO

1. A questão decidenda

A questão a decidir nos presentes autos reporta-se à qualificação dos contratos celebrados entre a Requerente e a B... e entre a B... e o(s) terceiro(s) adquirente(s) dos prédios urbanos objeto daqueles contratos, a fim de determinar a sujeição a IMT, na esfera da Requerente e, conseqüentemente, aferir da legalidade da liquidação daquele imposto, ora impugnada, à qual vem assacado, entre outros, o vício de falta de fundamentação.

Com efeito, a Requerente qualifica o contrato inicial e respetivos aditamentos de contrato de locação financeira imobiliária na modalidade de “sale and leaseback”, sendo que, *“Para efeitos de IMT, o leasing imobiliário não está sujeito a tributação, dado que a lei não considera, para efeitos fiscais, esta operação como uma transmissão do direito de propriedade do bem imóvel, i.e., o locatário não é o titular do direito de propriedade do imóvel, pelo que, pela celebração do contrato de locação financeira imobiliária, não há sujeição a este imposto.”* (artigo 87.º, do PPA).

Por seu turno a Requerida considera ter havido uma cessão da posição contratual da Requerente, enquanto primitiva promitente compradora dos imóveis que havia tomado de arrendamento à B... em representação do FUNDO, em 2003 e 2004, tendo a transmissão do direito de propriedade dos mesmos imóveis ocorrido da esfera do FUNDO promitente vendedor para a de terceiros em 2014, com perda do sinal prestado pela Requerente, no valor de € 500 000,00, referente à promessa de aquisição dos mesmos imóveis, situação que a AT, de acordo com o RIT e com a notificação da liquidação, enquadra nas alíneas a), b) e e) do n.º 3 do artigo 2.º e nas alíneas e) e g) do artigo 4.º, ambos do Código do IMT, constituindo matéria tributável o valor do sinal prestado, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 4, regra 18.ª, do mesmo Código.

1.1. Ordem de apreciação dos vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não sendo imputados à liquidação impugnada vícios que conduzam à declaração de inexistência ou

nulidade, nem vindo indicada entre os vícios imputados uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que segundo o prudente critério do julgador, assegure mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à sua apreciação pela ordem da respetiva invocação.

1.2. Da qualificação jurídica dos contratos subjacentes à liquidação impugnada

Vigora na nossa ordem jurídica o princípio da liberdade contratual, de acordo com o qual as partes podem fixar livremente o conteúdo dos contratos que celebrem entre si, celebrar contratos nominados ou inominados e reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais contratos, total ou parcialmente regulados na lei (artigo 405.º, do Código Civil).

Decorre dos elementos levados ao probatório, fornecidos pela Requerente à AT no decurso do procedimento de inspeção tributária, que o contrato inicialmente celebrado em 2003 entre a B..., a Requerente, a sociedade E..., SGPS e a sociedade “D...” foi um contrato promessa de arrendamento à Requerente dos imóveis designados por “Hotel ...”, “...” e “...”, a adquirir pela B... para integrar o património do FUNDO, com opção de compra futura pela Requeute.

Tratou-se, pois, de uma convenção através da qual as partes se obrigaram a celebrar os contratos prometidos (artigo 410.º, n.º 1, do Código Civil), de arrendamento à Requerente, após aquisição pelo FUNDO, e posterior compra por aquela, dos mesmos imóveis identificados, tendo sido celebrado, em 2004, idêntico contrato quanto ao imóvel designado por “...”.

O artigo 874.º, do Código Civil, define a compra e venda como sendo o contrato pelo qual *“se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço”*, preço que, no caso em apreço, era determinável, constituindo sinal *“toda a quantia entregue pelo promitente-comprador ao promitente-vendedor”* (artigo 441.º, do Código Civil) e, tratando-se de um

contrato promessa de compra e venda de imóveis, a prestação de sinal pelo promitente comprador não afasta a possibilidade de execução específica (artigo 830.º, n.º 3, do Código Civil).

Como resulta claramente do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), na origem da liquidação ora impugnada não está o contrato inicial, em que não foi convencionada a prestação de um sinal pela Requerente; está sim o aditamento que, no âmbito da sua liberdade contratual, as partes celebraram em 2014, não abrangendo já o imóvel designado por “Casa de Dom Nuno”, vendido em 2009.

A cessão da posição contratual, regulada pelos artigos 424.º a 427.º, do Código Civil, é o contrato pelo qual uma das partes num contrato sinalagmático transmite a terceiros, com o consentimento da outra parte, os direitos e obrigações resultantes do contrato: a parte que transmite a sua posição contratual designa-se por cedente, o terceiro que adquire essa posição denomina-se cessionário e a contraparte do cedente no contrato inicial, passando a ser contraparte do cessionário, designa-se por cedido.

De acordo com o RIT, todos os três imóveis a que correspondia o sinal de € 500 000,00, foram vendidos pela B... (cedido) a terceiros (cessionários) em 2014, por cessão da posição contratual da Requerente (cedente), na qualidade de promitente compradora, dado que a possibilidade da cessão da sua posição no contrato promessa de compra e venda dos imóveis a que se reporta a liquidação contestada, mediante determinadas condições e com o acordo do vendedor, resulta patente do aditamento celebrado em 2014.

A Requerente pretende qualificar o contrato celebrado com a B... de contrato de locação financeira imobiliária¹, caso em que beneficiaria de isenção de IMT, por força do disposto no artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 311/82, de 4 de agosto.

¹ De acordo com a definição legal contida no artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho, a locação financeira “é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá

Ora, o contrato de locação financeira, no qual se entrecruzam prestações próprias do contrato de locação com prestações típicas do contrato promessa de compra e venda, configura-se com um contrato de locação circunscrito a determinados locadores (bancos e sociedades de leasing) e que, tendo por objeto a locação financeira imobiliária, se encontra sujeito a registo predial (cfr. os artigos 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 149/95 e 2.º, n.º 1, alínea l), do Código do Registo Predial), o que não está provado ter ocorrido na situação em análise.

Em face do exposto, conclui-se pela improcedência da qualificação pretendida pela Requerente para o contrato em causa.

1.3. Enquadramento tributário da cessão de posição contratual. Do vício de falta de fundamentação

No que releva para efeitos de tributação em sede de IMT, fisionam as alíneas a), b) e e) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, a existência de uma transmissão do direito de propriedade sobre imóveis situados em território nacional, sempre que se verifique, respetivamente:

- (i) a “*Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro*”;
- (ii) a “*Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior*” e,
- (iii) a “*Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro*”.

comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados”.

A Requerida enquadró a situação em análise, por um lado, nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, pois no aditamento celebrado em 2014, já após ter sido prestada pela Requerente a quantia de € 500 000,00, a título de sinal e princípio de pagamento, foi convencionada a possibilidade de a Requerente ceder a sua posição contratual a terceiros, como decorre da remissão que ali é feita para os artigos 424.º e seguintes do Código Civil, quanto a todos os imóveis que viessem a fazer parte do arrendamento e, por outro, na alínea e) do n.º 3 do mencionado artigo 2.º, do Código do IMT.

Como resulta do teor das supracitadas alíneas do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, há que distinguir as situações nelas tratadas, quer quanto ao momento do nascimento da obrigação tributária, quer quanto à determinação da matéria tributável.

Enquanto nas duas primeiras situações (alíneas a) e b)), os contratos promessa de compra e venda incluem uma cláusula de livre cessão da posição contratual, a situação prevista na alínea e), que já se encontrava abrangida pelo artigo 2.º, § 2.º, do Código da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, ocorre nos casos em que, não estando previsto no contrato promessa de compra e venda, a transmissão jurídica do imóvel opere entre o primitivo promitente alienante e o terceiro adquirente.²

A Requerente alega que a AT não conseguiu fazer prova de que existiu uma cedência de posição contratual, admitindo, no entanto, que o valor das vendas dos imóveis “*jamaís foi recebido pela Requerente, mas sim pela B...*” (artigo 124.º, do PPA).

Contudo, a liquidação impugnada foi efetuada com base nos factos descritos no RIT, que se afigura corresponderem aos que um intérprete de diligência normal extrairia das cláusulas insertas no contrato celebrado entre a Requerente e a B..., mormente no aditamento celebrado entre as mesmas partes em 17 de março de 2014 (anexos XI e XII do RIT).

² Cfr., entre outros o Acórdão do STA, de 07.11.2018, processo n.º 01003/12.8BESNT 0530/15.

Sobre as situações previstas *ab initio* nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, que constituem inovações relativamente ao Código da Sisa, escreveu Rogério Fernandes Ferreira³:

“Quando haja lugar à celebração de um contrato-promessa de aquisição e de alienação de imóveis e dele, ou de documento à parte, conste uma cláusula de cessão de posição contratual do promitente comprador, passa agora a haver sujeição a IMT (art. 2º, n.º 3, a)). Isto é, sempre que o promitente comprador tem direito a ceder a sua posição contratual fica sujeito a imposto, mas, também aqui, com algumas especificidades: (a) por um lado, a liquidação de IMT só incide sobre o sinal ou adiantamento pago pelo promitente comprador ao promitente vendedor, não relevando, aqui, o valor patrimonial do imóvel (art. 12º, n.º 4, regra 18), (b) por outro, a taxa a aplicar não é a que corresponde ao valor desse sinal ou adiantamento, mas a que será aplicável na escritura de venda posterior, ou seja, o valor declarado como preço (art. 17º, n.º 5), (c) por último, o promitente comprador também não beneficia, nesse momento, de qualquer isenção ou redução de taxa na liquidação do imposto (art. 4º, e)).

(...)

O novo IMT incide, ainda, sobre a própria cessão da posição contratual autorizada, inicial ou posteriormente, no contrato promessa de compra e venda (art. 2º, n.º 3, b)).

O sujeito passivo, aqui, é o cessionário. E, também aqui o cessionário não tem direito a qualquer isenção ou redução de taxa, taxa esta que vai corresponder à do preço previsto para a transmissão definitiva, a operar através da escritura de compra e venda, mas incidente sobre o valor pago pelo cessionário ao cedente (art.s 2º, n.º 3, b), 4º, e) e 17º, n.º 5).”

Prossegue o Autor quanto às restantes cessões de posição contratual, isto é, quanto àquelas em que não tenha sido clausulado, no contrato promessa de compra e venda, a cessão da posição contratual⁴:

³ Cfr. o Autor citado, “Novas Regras de Incidência do IMT”, in Revista Fisco, 117/118, dezembro de 2004, Ano XV, Editora LEX, págs. 13 e ss.

⁴ Cfr. A. e loc. citados na nota anterior. Em sentido coincidente, quanto às situações previstas na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º, do CIMT, cfr. António Gaspar Schwalbach, “A cedência da Posição Contratual sem Cláusula de Livre Cedência da Posição Contratual, o Ajuste de Revenda, o Terceiro Nomeado e a Sociedade em Fase de

“O que se trata, agora, é das situações em que o promitente comprador, sem cláusula prévia, nem posterior, de cessão, cede a sua posição contratual a terceiro e a escritura pública de compra e venda vem a ser celebrada com cessionário da posição contratual do promitente comprador, após consentimento do promitente vendedor (art. 424º C. Civil). Nestas situações, a sujeição ao imposto surge com a cessão da posição contratual por parte do promitente comprador, sendo este promitente comprador, enquanto tal, o sujeito passivo, uma vez que o legislador fiscal ficciona, nesse momento, uma transmissão do promitente vendedor para o promitente comprador. Se, porém, o promitente comprador, no prazo de 30 dias a contar da cessão de posição contratual, declarar que não houve lugar ao recebimento de qualquer quantia superior à do sinal ou adiantamento que pagou ao promitente vendedor e o provar, ou documentalmente ou concedendo autorização à Administração tributária para aceder à sua informação bancária, haverá lugar a uma exclusão de incidência do imposto (art. 4.º, g)); já se o promitente comprador receber, na cessão da sua posição contratual, montante superior ao sinal ou adiantamento que haja pago ao promitente vendedor, ou não consiga provar o contrário, haverá lugar a IMT sobre o preço declarado no contrato promessa ou sobre o valor patrimonial do imóvel (consoante o que for maior), sem que o promitente comprador beneficie de qualquer isenção (...) – art. 4º, g).”

Revertendo para a situação dos autos e tendo por base a doutrina citada, que aqui se adota, é possível concluir da análise da prova documental junta, que tal situação se enquadra na previsão da alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT, assim como se extrai a conclusão de que, não obstante quer o RIT, quer a notificação da liquidação ora impugnada, remeterem para as alíneas e) do n.º 3 do artigo 2.º e para a alínea g), do artigo 4.º, ambos do Código do IMT, o certo é que constituiu matéria coletável da liquidação impugnada *“a parte do preço pago pelo promitente adquirente (a Requerente) ao promitente alienante (o FUNDO representado pela B...), nos termos do artigo 12.º, n.º 4, regra 18.º, do mesmo Código e não a totalidade do preço da venda a terceiros, que aqui é irrelevante.*

Constituição - Contributo para a Discussão das Normas de Incidência e de Exclusão de Incidência de IMT”, in Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP (2022) ano IV – número 1.

Já quanto ao momento do nascimento da obrigação tributária, determina o n.º 2 do artigo 5.º, do Código do IMT, que a mesma se constitui no momento em que ocorrer a transmissão (ou em que esta é ficcionada, como é o caso).

Assim, na situação prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, como se explicita no Relatório da Inspeção Tributária, o imposto seria devido pela Requerente no momento da introdução da cláusula que lhe permitiu a ceder a sua posição de promitente adquirente.

No caso concreto, a liquidação oficiosa de IMT teve por base a matéria coletável equivalente ao valor do sinal prestado, da quantia de € 500 000,00, a que correspondeu a aplicação da taxa de 6,5% (artigo 17.º, n.º 1, alínea d), do CIMT, na redação à data da liquidação, atual alínea e)), o que denota ter a situação em análise sido tributada por aplicação das normas dos artigos 2.º, n.º 3, alínea a), 4.º, alínea e) 12.º, n.º 4, regra 18.º, do Código do IMT.

A Requerente considera, no entanto, que a AT não fez prova da existência de cessão da posição contratual e que, face à fundamentação da liquidação em causa, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida e, ainda, da resposta da Requerida nos presentes autos, ***“não se consegue perceber qual a norma de incidência que se pretende aplicar ao caso concreto (...), na medida em que [a AT] faz referência às alíneas a), b) e e) do número 3 do artigo 2.º, conforme é da sua conveniência”*** (artigo 18.º, das Alegações finais, com sublinhado no original).

A fundamentação de qualquer procedimento tributário, entre os quais o procedimento de liquidação, traduzido na emissão de um ato tributário, obedece ao disposto no artigo 77.º, da LGT, ***“devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”***

Sobre as funções da fundamentação do ato tributário se pronunciou por diversas vezes o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no seu Acórdão de 2 de fevereiro de 2022, Processo 03014/11.1BEPRT, citado pela Requerente:

(...) II - 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.

(...)

IV - 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.

(...)”.

Quanto à questão da prova, conforme já expendido supra, a liquidação impugnada foi efetuada com base nos factos descritos no RIT, que constam dos documentos disponibilizados pela própria Requerente no âmbito do procedimento inspetivo, considerando-se, assim, cumprido o princípio do inquisitório.

A fim de ilidir a força probatória da informação constante do RIT, informação que faz fé, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, da LGT, bastaria à Requerente oferecer prova de factos dos quais resultasse a “*dúvida razoável sobre a correspondência à realidade dos factos documentados*”⁵, para que a decisão lhe fosse favorável, prova que não logrou fazer.

⁵ Cfr. Rui Duarte Morais, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Almedina, Coimbra, 2012, pág. 72.

Neste contexto, necessário se torna apurar se o erro na indicação das normas de incidência, evidenciado quer no RIT, quer na notificação da liquidação oficiosa de IMT, impediu a Requerente de conhecer a motivação da AT na emissão da liquidação impugnada, consubstanciando vício de falta de fundamentação.

Na fixação do sentido e alcance dos atos administrativos, entre os quais os atos tributários, *“não pode isolar-se a decisão da fundamentação que a sustenta. Se o teor literal da parte decisória comporta dois sentidos possíveis, prevalece aquele que mais se harmonizar com os fundamentos invocados, por dever presumir-se que as autoridades administrativas decidem em conformidade com os motivos que representam.”*⁶

Ora, tendo em conta os motivos de facto levados ao RIT, crê-se ter a Requerente apreendido com clareza o percurso cognoscitivo da Administração Fiscal ao tributar tão só o valor entregue ao promitente vendedor, a título de sinal e princípio de pagamento do preço dos imóveis prometidos vender, e não a totalidade do valor da respetiva venda.

Tal atuação da AT revela, sem margem para uma dúvida razoável, a subsunção dos factos apurados no procedimento de inspeção às normas de incidência objetiva estabelecida pela alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, e de incidência subjetiva prevista na alínea e) do artigo 4.º, do Código do IMT, encontrando-se a matéria tributável e a taxa correspondentes determinadas em conformidade com esse enquadramento.

Caso o erro na indicação das normas de incidência aplicáveis, constante quer do Relatório da Inspeção, quer da notificação da liquidação oficiosa de IMT, fosse de molde a gerar dúvida razoável sobre o eventual enquadramento da sua situação tributária nas normas de incidência objetiva da alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º e de incidência subjetiva da alínea g) do artigo 4.º, do Código do IMT, sempre a Requerente poderia ter invocado a exclusão da incidência, nos termos

⁶ Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo do STA de 01.10.1998, recurso n.º 37070, apud Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, pág. 695.

previstos nesta última disposição, fazendo prova de que “*não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato-promessa, demonstrando-o através de documentos idóneos ou concedendo autorização à administração fiscal para aceder à sua informação bancária.*”.

Afigurando-se como certo que a incorreção na indicação das normas de incidência, constante da fundamentação da liquidação oficiosa de IMT, não é suscetível de, em face dos factos apurados, gerar dúvidas sobre a motivação da AT na emissão dessa liquidação, deverá o ato tributário ter-se por suficientemente fundamentado.

1.4. Da caducidade do direito à liquidação

A Requerente invoca a caducidade do direito à liquidação que lhe foi notificada pelo Serviço de Finanças de Cascais ..., por ofício de 29 de julho de 2022, na sequência do procedimento de inspeção tributária.

Alega, para tanto, que o contrato inicial foi celebrado em 2003, data em que ainda não vigorava o Código do IMT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, mas sim o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações, cujo artigo 92.º estabelecia um prazo de caducidade de oito anos, já decorrido à data da liquidação.

Assente que está a qualificação dos factos levados ao probatório como integrando uma situação de cessão da posição contratual da Requerente para terceiros quanto aos imóveis prometidos comprar à B..., importa agora apurar o momento da produção do facto tributário e, consequentemente, do nascimento da obrigação tributária, a fim de aferir da invocada caducidade do direito à liquidação.

Como se explicita no Relatório da Inspeção Tributária, “*deveria ter sido liquidado imposto (IMT) nos seguintes termos: * Pelo sujeito passivo A... SA, no momento da celebração do contrato [promessa de] compra e venda, caso a cláusula e[m] apreço estivesse presente no*

*mesmo, ou; * Pelo sujeito passivo A... SA, no momento da introdução da cláusula em apreço.”, o que revela o enquadramento da situação na alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º, do Código do IMT.*

Ora, como já antes foi referido e resulta claramente do RIT, o facto tributário que deu origem à liquidação controvertida foi a cessão da posição contratual da Requerente, enquanto promitente compradora dos prédios acima identificados, constante do aditamento de 2014, não fazendo a Requerente prova de que a cláusula de cessão da posição contratual, acompanhada da prestação de sinal, tivesse sido introduzida em momento anterior a 2014.

Poderá ainda questionar-se se, à data da emissão da liquidação ora impugnada, não teria já decorrido o prazo de caducidade de oito anos, estabelecido pelo n.º 1 do artigo 35.º, do Código do IMT, sobre a data do aditamento ao contrato inicial, celebrado em 17 de março de 2014.

Acontece, no entanto, que o prazo de caducidade se suspendeu com o início do procedimento de inspeção externa, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º, da Lei Geral Tributária, não tendo esta duração superior a seis meses.

No caso concreto dos autos, para além da suspensão do prazo de caducidade motivada pelo decurso do procedimento de inspeção tributária iniciado em 2 de março de 2017, aquando da assinatura das respetivas ordens de serviço e cujos atos terminaram em 23 de maio de 2017, há ainda que contar com as suspensões estabelecidas pela legislação adotada aquando da Pandemia Covid-19.

Neste sentido se pronunciou o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 329/2022-T, nos seguintes termos:

“Porém, há que acrescentar-lhe o tempo da suspensão de prazos, incluindo os de prescrição e caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos, determinada pela Pandemia Covid-19, que ocorreu entre 09/03/2020 e 03/06/2020, ou seja, durante 87 dias, de acordo com o estabelecido pelo art. 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, alterado pela

Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril, e revogado pelo art. 8.º da Lei n.º 16/2020, de 20 de Maio. Os prazos voltaram a estar suspensos entre 22/01/2021 e 06/04/2021, ou seja, durante mais 74 dias, de acordo com o estabelecido no art. 4.º da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro, que alterou a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, e nos arts. 6.º e 7.º da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de Abril. Além do que, nos termos do art. 5.º desta última, “os prazos de prescrição e caducidade cuja suspensão cesse por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período correspondente à vigência da suspensão”, o que significa que ao prazo de caducidade aqui considerado acrescem mais 74 dias. Tudo contabilizado, deverá considerar-se que ao prazo inicial que terminaria em 31.12.2020 se acrescentam 235 dias, assim se concluindo que a caducidade se consumou em 23.08.2021, tendo em consideração que a liquidação impugnada somente foi notificada à Requerente em 22.02.2022.”.

Jurisprudência com a qual se concorda e que, transposta para o caso dos autos, leva a concluir que o prazo de caducidade de 8 anos, contados sobre a data da cláusula de cessão da posição contratual de 17 de março de 2014, e que, não fosse a ocorrência das causas de suspensão enunciadas, se completaria em 17 de março de 2022, acrescido dos 235 dias em que se encontrou legalmente suspensos, ainda não tinha decorrido à data da notificação da liquidação, por ofício do Serviço de Finanças da área da localização dos imóveis, com data de 29 de julho de 2022.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito enunciados supra, decide-se:

- a. Julgar o pedido de pronúncia arbitral improcedente;
- b. Manter na ordem jurídica a liquidação oficiosa de IMT n.º 2022... .

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 32 500,00 (trinta e dois mil e quinhentos euros).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 836,00 (mil, oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de dezembro de 2024.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.