TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
145/12.4BEBJA	8 de julho de 2021	António Ziegler

DESCRITORES

Sisa > Presunção transmissão > Ajuste revenda. exclusão

SUMÁRIO

I) Em caso de promessa de compra e venda, com tradição do bem imóvel prometido vender, será devido SISA ,também por efeito da presunção ínsita no § 2º, do artº 2º, do Código de SISA., por efeito do promitente comprador ter ajustado a sua revenda com um terceiro, e este ter vindo a adquirir o bem.

II) No caso vertente, tratando-se de uma concessão de empréstimo da recorrida ao titular do bem imóvel controvertido, do respectivo vinculo creditício resultava a possibilidade de o credor ser ressarcido do seu incumprimento, com a outorga do bem imóvel em causa, tendo o devedor garantido a obrigação por meio de constituição de hipoteca sobre o mesmo, assim dispondo-se a pagar a dívida ao credor ou a quem este indicasse como interessado em adquirir o bem, vindo a ser o referido terceiro a adquirir o bem, assim obtendo o credor a satisfação do seu crédito.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência os Juízes que constituem a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

I Relatório

A Autoridade Tributária e Aduaneira, veio apresentar recurso da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial que a " S....., S.A." deduziu contra o acto de liquidação de SISA do ano de 2001 , tendo apresentado as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto contra a Sentença proferida em 24.07.2017, e do qual o ora recorrente foi notificado a 23.10.2017, no âmbito do Processo de Impugnação Judicial que correu seus termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja sob o n.° 145/12.4BEBJA;

B. A Douta sentença, ora sob sindicância, julgou totalmente procedente a referida Impugnação Judicial, contra a liquidação Sisa do ano de 2001 no valor de €88.728,27;

C. O acto tributário então impugnado, não padece, como decidiu o Tribunal a quo, de qualquer vício ou ilegalidade;

D. Há que atender à substancia e não ao nome colocado no cabeçalho do contrato;

E. E, para tal há que atender, aos factos provados por documentos, bem como a todo o processo negocial, até à conclusão do respectivo contrato de compra e venda;

F. Situação esta, que não foi objecto de cuidada análise por banda da Senhora Dra. a quo;

G. Pois a Douta sentença não reflete, como devia, a uma articulada análise da prova documental constante dos autos;

H. Não pode ao mesmo tempo, considera-se que o acto praticado pela impugnante, ora recorrida, fosse ao mesmo tempo uma não proposta e uma proposta aceite pela vendedora;

I. Contradição contida na Douta sentença, que foi determinante para todo o demais raciocínio e decisão nela contidos;

J. Tendo a impugnante cedido a sua posição contratual, não pode deixar de se considerar que se encontra provada por documentos a existência de ajuste de revenda ;

K. O terceiro indicado pela impugnante, não corresponde a um verdadeiro terceiro, pois terceiro e impugnante são o mesmo e representados em todos os actos , correspondência, contratos e emissão de cheques a favor da vendedora, pelo mesmo administrador;

L. Pelo que estamos perante um contrato celebrado com o próprio;

M. Ao invés do decidido na Douta sentença, temos que concluir que a impugnante cedeu onerosamente a sua posição contratual a um terceiro, que mais não é do que ela própria;

N. Estamos perante a existência de um facto tributário, e tem que se considerar como provada a existência de ajuste de revenda a que alude o artigo 2.°, §2.° do CIMSISSD;

O. Estabelece o artigo 2.°, §2.° do CIMSISSD que : " Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primeiro promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda’’

P. Resulta, assim, evidente que a decisão em causa assenta no pressuposto de que a aplicabilidade do artigo 2.°, §2.° do CIMSISSD, se restringe aos casos em que a escritura de venda seja celebrada entre o promitente comprador e o terceiro;

Q. Assim há que concluir que estamos perante a existência de um facto tributário consubstanciado no facto de o terceiro a quem foi cedida a posição contratual do promitente comparador, até pelo facto de serem representados pelo mesmo administrador, em nada deverá obstar à aplicação do artigo 2.°, §2.° do CIMSISSD, e considerando-se assim a existência da tradição resultante do ajuste de revenda;

R. Razão pelo qual a Douta sentença sob recurso violou o disposto no artigo 2.°, §2.° do CIMSISSD.”.

*

A recorrida apresentou contra alegações no sentido da improcedência do recurso.

O D. PGA pronunciou-se no sentido de negar provimento à pretensão recursiva.

*

Na sentença proferida nos autos consta, em sede factual e respectiva motivação, o seguinte:

A) Em 16/12/1998, a Impugnante dirigiu à UCP, na pessoa de A....., uma carta na qual propõe a

transferência da hipoteca da UCP para a Impugnante a uma taxa de juro de 9%, manifestando, ainda, a disponibilidade para uma eventual transação (cfr. documento n.° 1 junto com a petição inicial - pi);

B) Em 23/03/2000, a UCP deliberou a cessão à Impugnante dos créditos hipotecários que existiam a favor da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Évora e que oneravam o prédio rústico denominado "H....." (cfr. documento n.° 2 junto com a pi);

C) Em 05/04/2000, a Impugnante emitiu em nome da Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Évora um cheque no valor de 88.715.320$00 para pagamento do montante em dívida pela UCP (cfr. documento n.° 3 junto com a PI);

D) Em 05/04/2000, a Impugnante emitiu em nome da UCP um cheque no valor de 34.000.000$00 (cfr. documento n.° 3 junto com a PI);

E) Na mesma data, 05/04/2000, a Impugnante e a UCP outorgaram o contrato de mútuo com hipoteca, do qual resulta que a Impugnante concede à UCP um empréstimo na quantia de 125.000.000$00, sendo 90.000.000$00 destinados ao pagamento à Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Évora dos montantes em débito e garantidos por hipoteca sobre a " H....." e 35.000.000$00 destinados a fazer face às despesas correntes da UCP (cfr. documento n.° 4 junto com a PI);

F) Do contrato referido na alínea anterior resulta que, em garantia do montante mutuado, seria constituída hipoteca sob o prédio misto denominado "H.....", freguesia da ....., descrito na Conservatória do Registo Predial de Portel, sob o número ....., freguesia da Amieira, inscrito a favor da UCP (cfr. documento n.° 4 junto com a PI);

G) Em 05/04/2000, a UCP (primeira outorgante) e a Impugnante (segunda outorgante) elaboraram um "acordo de preferência", de cujo teor se extrai o seguinte:

«(•••)

1.3

Entre primeira e segunda outorgantes vai ser celebrada escritura de hipoteca do prédio propriedade da primeira outorgante denominado "H....." sito na ....., com a área de 668,4125 há., descrito na conservatória do registo predial de Portel sob o n.° .....da freguesia de Amieira e inscrito na matriz sob os artigos rústico..... e urbano n° ..... com vista à garantia do montante de cento e vinte e cinco milhões de escudos, acrescidos de juros e despesas.

2.e

1. Pelo presente contrato a primeira dá à segunda outorgante preferência, pelo mesmo preço e condições, na venda que venha a efetuar, do prédio identificado na cláusula anterior deste contrato.

2. A primeira outorgante deverá notificar a segunda outorgante com vista ao exercício do seu direito de preferência por carta registada com aviso de receção, indicando os elementos do negócio a efetuar, nomeadamente, o preço, nome do interessado na aquisição e condições de pagamento.

3. A segunda outorgante poderá exercer o seu direito de preferência no prazo de sessenta dias a contar da data da receção da carta referida no número anterior desta cláusula.

3.3

A primeira outorgante obriga-se a encetar negociações com vista à venda do prédio referido na cláusula 1.3 deste contrato no prazo de três meses a contar da data em que, eventualmente, entre em mora no

pagamento à segunda outorgante dos juros dos montantes que esta lhe emprestou e que vão ser garantidos por hipoteca, devendo o preço base de negociação ser do montante de cento e oitenta milhões de escudos.

4.3

O presente pacto de preferência é válido pelo período de dez anos.

5.°

O incumprimento do presente contrato confere ao outorgante não faltoso o direito de receber do faltoso indemnização cujo montante mínimo desde já se fixa em cinquenta milhões de escudos.

6º

No caso de o clausulado no presente contrato vir a ser considerado parcialmente nulo ou inválido, as partes desde já declaram pretender manter o contrato na parte não viciada, devendo, se for caso disso, o contrato ser reduzido para os limites legalmente impostos. (...)» (cfr. documento n.° 5 junto com a PI);

H) Em 05/04/2000, a UCP constituiu uma hipoteca voluntária sobre a «Herdade dos Deuses» a favor da Impugnante para garantia de empréstimo no valor de 125.000.000$00 (cfr. documento n.° 6 junto com a PI);

I) Em 07/01/2001, a Impugnante dirigiu uma carta à UCP, na qual solicita que «...queiram V. Exas. informar se no próximo dia 05 de Abril de 2001 irão proceder ao pagamento ou se nos termos da cláusula 3s do acordo de preferência, celebrado no dia 05 de Abril, irão encetar negociações com vista à venda da Herdade dos Deuses» (cfr. documento n.° 7 junto com a PI);

J) Em 27/03/2001, a Impugnante dirigiu uma carta à UCP, na qual comunica o seguinte:

«Dado o conhecimento que temos tido da dificuldade que têm em efetuar o pagamento dos juros do capital que a S....., S.A. emprestou à vossa Cooperativa, vimos propor a aquisição da H....., pelo preço de 222.000 contos, a pagar a pronto (descontado que seja o capital e juros do empréstimo efetuado, realizando-se a escritura no prazo de 30 dias a contar da data em que V. Exas. nos informem que pretendem vender.» (cfr. documento n.° 8 junto com a PI);

K) Em 29/03/2001, a UCP deliberou vender à Impugnante ou a quem esta indicar o prédio denominado "H....." pelo valor de 220.000.000$00 (cfr. documento n.° 9 junto com a PI);

L) Em 30/03/2001, a Impugnante emitiu um cheque à ordem da UCP, no valor de 3.000.000$00 (cfr. fls. 196 do PAT);

M) E m 08/05/2001, a UCP e a I....., S.A. (I.....) outorgaram escritura pública de «COMPRA E VENDA», pela qual a primeira vende à segunda o prédio misto denominado "H....." pelo valor de 220.000.000$00, que a UCP declarou ter recebido, encontrando-se arquivado junto com a escritura «carta emitida pela S....., S.A., e dirigida à Cooperativa ora vendedora, comprovativa de que a sociedade ora compradora é a indicada por aquela» (cfr. documento n.° 10 junto com a PI);

N) Em 08/05/2001, a I..... emitiu em nome da UCP o cheque no valor de 78.789.300$00 (cfr. fls. 202 do PAT);

O) Em 31/05/2001, foi cancelada a hipoteca voluntária constituída a favor da Impugnante (cfr. documento n.° 6 junto com a PI);

P) Na mesma data, é registado a favor da I..... o prédio denominado "H....." (cfr. documento n.° 6 junto com

a PI);

Q) Em 11/12/2002, a I..... e a Impugnante celebraram o "CONTRATO DE ARRENDAMENTO RURAL", pelo qual a primeira deu de arrendamento à segunda o prédio misto denominado "H.....", sito no lugar com o mesmo nome, da freguesia da Amieira, do concelho de Portel, inscrito no Serviço de Finanças de Portel na matriz predial sob o artigo rústico ....e artigo urbano .....° e descrito na Conservatória do Registo Predial de Portel sob o n.° ..... (cfr. documento n.° 11 junto com a PI);

R) Em 12/03/2003, foi outorgada escritura pública de compra e venda entre a I..... e a S....., LDA., pela qual a primeira declara vender à segunda o prédio misto denominado H....., pelo valor de € 117.300,00 e, ainda, esta última aceitou que o prédio vendido se encontra arrendado até 2027, renovável por períodos de dez anos, e que a cortiça se encontra vendida, sendo a Impugnante a receber o preço (cfr. documento n.° 12 junto com a PI);

S) Em 21/07/2004, foi publicada no Diário da República, I Série-B, a portaria n.° 873/2004, na qual procede à anexação de prédios à zona de caça turística da H....., concessionada à Impugnante (cfr. documento n.° 13 junto com a PI);

T) A Impugnante foi sujeita a uma ação inspetiva externa parcial aos exercícios de 2000 e 2001 em sede de Imposto Municipal de SISA (cfr. documento n.° 14 junto com a PI);

U) Em 20/06/2005, foi elaborado o relatório de inspeção tributária, de cujas conclusões se extrai o seguinte:

«(...)

III - FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES ARITMÉTICAS

Perante os factos aduzidos importa agora desenvolver os fundamentos das correções

aritméticas que iremos efetuar, logo:

1. Ao analisarmos a ata a que nos referimos no ponto 15 antecedente (...) verificamos que a linhas 29 da folha 25 do Livro de Atas da Assembleia Geral da UCP Agrícola Rainha do Alentejo - CRL, foi entrelinhado "ou a quem esta indicar" e devidamente ressalvado a final, o que deixa em texto "... que seja deliberado aprovar a venda da H..... à S..... SA ou a quem esta indicar pelo preço de..." deliberação esta aprovada na data de 01.03.29.

2. A pretensão da adquirente S....., SA, na aquisição dos prédios em causa aliada à deliberação acima referida, consubstancia uma forma de acordo mútuo ou proposta negocial, cujo epílogo se dá a 08 de Maio de 2001, aquando da escritura de venda com tradição, lavrada no Cartório Notarial de Cuba entre a UCP AGRÍCOLA RAINHA DO ALENTEJO - CRL como vendedora e a empresa I....., SA, como compradora e com o consequente pagamento de 78.789.300$00 (...).

3. Confirma a transação os factos aludidos nos pontos 20 e 21 do capítulo antecedente.

4. Logo a contribuinte S....., S.A., deveria ter no prazo de 30 dias seguintes à data do facto translativo (tradição - 01.05.08), como dispõe o art° 115° do CIMSISSD, "... A sisa deverá ser igualmente paga dentro de trinta dias, contados... da data do contrato se o adquirente já estiver usufruindo os bens, ou da data da tradição (o que pensamos ser líquido em virtude de ter contratado a alienação dos mesmos à completa revelia da UCP Agrícola Rainha do Alentejo - CRL)", solicitado a liquidação do Imposto Municipal de Sisa no Serviço Local de Finanças de Portel (concelho onde se localiza o bem transmitido), o que efetivamente não

fez, nem até à presente data;

5. Na ata a que já fizemos referência no ponto 1 do presente capítulo ao inserir o texto "ou a quem esta indicar" se atentarmos no disposto no art° 454° e seguintes do Código Civil em conjugação com o art° 51-A do Código do CIMSISSSD, não consubstancia, nem lhe aproveita o conceito de "Contrato para pessoa a nomear", por não se terem verificado as respetivas premissas;

6. Refere por sua vez o § 2 do art° 2° do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, que "Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente-comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda". Entre vária jurisprudência ocorre-me citar o Acórdão de 15 de Outubro de 1980. Processo n.° 50928 Registo n° 54533. Boletim Out° 1908, p. 419 sobre "Tradição - Contrato para pessoa a nomear - Transmissão da posição contratual" que refere "... no contrato-promessa de compra e venda ... na cessão da posição contratual pelo promitente-comprador, verificada a tradição, há lugar a duas transmissões sucessivas e, consequentemente, à incidência de dois impostos de sisa.";

7. Traremos ainda à colação o que para o efeito refere o comentário a esta norma do §2 do art° 2° do CIMSISSSD inserto a páginas 68 do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações de Francisco Pinto Fernandes e José Cardoso dos Santos, edição Imprensa Nacional - Casa da Moeda "... é evidente que havendo tradição efetiva não há que lançar mão deste dispositivo legal, sendo a sisa devida nos termos ali referidos. O campo de aplicação deste preceito restringe-se, pois, à situação do promitente-comprador que não entrou na posse do imóvel, ajusta a revenda com um terceiro, sendo a escritura celebrada entre este último e o promitente vendedor. Não se confunde com o contrato para pessoa a nomear de que tratam os artigos 7°, § 4° e 51°-A";

8. Na realidade e de acordo com o disposto no art° 424° do Código Civil, encontramos- nos perfeitamente identificados com uma situação de "Cessão de posição contratual" aplicável ao caso em apreço, eventualmente a analisar noutra sede, contudo;

9. Na situação sub Júdice estamos perante um contrato de compra e venda em que a promitente compradora a S....., SA assume a posição de vendedora ao receber do terceiro I....., SA a diferença de 143.210.700$00 que deveria ter sido paga à UCP Agrícola Rainha do Alentejo - CRL, para satisfação do encargo de 222.000.000$00, correspondente ao valor total de venda, os factos são subsumíveis e preenchem integralmente a figura da tradição jurídica prevista no § 2 do art° 2° do CIMSISSSD;

10. Acresce realçar como é transparente e factual que:

• A S....., SA adquiriu o prédio em questão;

• Vendeu o mesmo à I....., SA, que, por sua vez, formalizou a escritura com a UCP Agrícola Rainha do Alentejo, CRL, usufruindo de isenção de sisa nos termos do n° 3 do art° 11 do Código da IMSISSD;

• A I....., SA, por sua vez, arrendou o mesmo prédio à S....., SA que o passou a explorar como se fosse dela;

• A I....., SA vendeu o mesmo prédio à S....., LDA., retendo para si os proveitos de arrendamento da exploração a cortiça;

• A S....., LDA, por sua vez cede à S....., SA a exploração cinegética do mesmo prédio;

• A S....., SA não se assumindo como proprietária do prédio em causa detém todavia a sua exploração integral, sem ter pago o Imposto Municipal de Sisa que em nossa opinião se encontra em dívida.

11. Assim e uma vez que a empresa S....., SA adquiriu os imóveis em causa e os cedeu a terceiro não tendo chegado a realizar a escritura de aquisição, face ao disposto no § 2 do art.° 2° do CIMSISSD, e nos termos do art° 115° do mesmo diploma legal, deveria ter solicitado a liquidação da respetiva sisa, o que não fez, nem até à presente data.

CORREÇÕES ARITMÉTICAS EM SEDE DE SISA:

Valor de compra declarado = 222.000.000$00

Artigo n.° ..... da freg. da Amieira - Valor Patrimonial = 20.259$00

Artigo rústico ....." " " = 3.144.734$00

20.259$00 + 3.144.734$00 = 3.164.993$00

Logo: 3.164.993$00 -222.000.000$00

Valor proporcional Taxa SISA EM FALTA

Proc. 145/12.4BEBJA 13

Urbano 20.259$00 - 1.421.010$00 x 10%= 142.101$00

708,80

Rústico 3.144.734$00 - 220.578.990$00 x 8%= 17.646.319$00 88.019,47

TOTAL 3.164.993$00 220.000.000400 17.788.420$00 88.728,27

A contribuinte deixou de liquidar sisa na data de 01.06.07 (30 dias após 01.05.08 - data da escritura), no montante de 88.728,27 €, valor que irá ser liquidado através dos serviços oficiais.

(...)

VIII - Propostas

Como não foi exercido o direito de audição, propomos que seja efetuada a liquidação constante do capítulo III desta informação:

SISA:

Exercício Imposto em falta

2001 88.728,27 €

(...) (cfr. fls. 4 a do PAT);

V) Em 20/06/2005, o Chefe de Divisão, por delegação de competências do Diretor de Finanças, lavrou despacho de concordância com as conclusões e propostas de tributação constantes do relatório de inspeção (cfr. fls. 4 do PAT);

W) E m 19/01/2006, foi remetido à Impugnante, por carta registada com aviso de receção, o ofício n.° ....., no qual se comunica o prazo de 30 dias para proceder ao pagamento do Imposto Municipal de SISA no valor de €88.728,27, relativo à aquisição dos prédios rústico e urbano sitos na freguesia da ....., inscritos nas respetivas matrizes cadastral rústica e predial urbana sob os artigo ..... e ....., cuja escritura de Compra e Venda foi lavrada em 08 de Maio de 2001, no Cartório Notarial de Cuba, sendo que este ofício substitui o anterior n.° ..... de 19/12/2005 (cfr. fls. 3 do PAT);

X) Em 20/03/2006, contra a Impugnante foi instaurado, pelo serviço de finanças de Portel, o processo de execução fiscal n.° ....., para cobrança coerciva de dívida de SISA, no valor de € 88.728,27 (cfr. fls. 19 e 20 do PAT);

Y) Em 23/05/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Portel a reclamação graciosa apresentada pela Impugnante, à qual foi dado o número ..... (cfr. fls. 31 a 54 do PAT);

Z) Em 05/06/2006, a A....., SGPS, S.A. constituiu-se como fiadora e principal pagador pelo cumprimento das obrigações fiscais de pagamento decorrentes do processo de execução fiscal n.° ....., até ao limite de € 116.693,50 (cfr. fls. 29 do PAT);

AA) E m 09/06/2006, o Chefe de Finanças suspendeu a execução fiscal, atenta a dedução de reclamação graciosa e a apresentação de garantia idónea (cfr. fls. 30 do PEF);

BB) E m 10/04/2007, foi lavrado parecer no processo de reclamação graciosa n.° ....., do qual se extrai o seguinte:

«(...)

16. Em sede de apreciação dos factos alegados pela reclamante e sustentados pelos serviços inspetivos, existem diversos aspetos que devem ser analisados.

17. Desde logo, não restam quaisquer dúvidas acerca do efetivo interesse da S..... na Herdade dos Deuses, interesse este demonstrado logo na medida em que é ela própria que se oferece para proceder ao financiamento à Cooperativa com taxa de juros mais baixa, e tanto assim é, que na data em que o mútuo é celebrado existe logo a celebração de um acordo de preferência.

18. Este acordo de preferência não assegura uma posição jurídica de credora da mesma sociedade, uma vez que tal é plenamente acautelado com a realização da hipoteca sobre os prédios em causa.

19. Deste modo, a hipoteca acrescida de um acordo de preferência permitiu à S..... assumir o controlo efetivo de qualquer destino da referida herdade.

20. Assim, o interesse da S..... no imóvel em causa e no negócio propriamente dito foi garantido, assumindo a mesma o seu controlo.

21. Realidade esta, que deve ser analisada, no caso concreto, uma vez que todos os seus antecedentes - declaração negocial de proposta de compra e deliberação em assembleia geral de aceitação - como aliás um seu possível procedente - pagamento após cinco dias da data da aceitação do negócio no valor de 3 000 000$00 – alegadamente financiamento, contudo, em fase já de incumprimento por parte da cooperativa, e portanto assumindo a natureza de sinal.

22. O aspeto económico do negócio em causa deve ainda ser analisado:

23. Na data da celebrado da escritura pública de compra e venda do imóvel em causa foi declarado o preço de 222 000 000$00, tendo sido emitido um cheque no valor de 78 789 300$00 a favor da cooperativa.

24. Assumindo-se que a diferença de 143 210 700$00 corresponde parcialmente ao capital em dívida acrescido dos juros de mora vencidos.

25. Acresce que no caso vertente estamos perante a existência de duas declarações negociais, que configuram materialmente uma verdadeira promessa de compra e venda do imóvel em causa, tendo inclusivamente sido estipulada cláusula de venda à S..... ou a quem esta indicasse.

26. A existência de tal cláusula é que determinou que o negócio fosse efetivamente realizado entre a Cooperativa e a Sociedade I.....

27. Pelo que se considera se verificarem integralmente os pressupostos de tributação incitos no parágrafo 2° do art° 2° do Cód. Sisa.

28. Já quanto à transmissão, a lei não a exige, operando a figura da tradição em sua substituição.
29. E, de facto, é a figura da tradição que permitiu à S..... ajustar a revenda dos imóveis em causa, como se fossem seus. Em causa está uma tradição meramente jurídica, baseada numa posição contratual, que permitiu uma disposição também ela jurídica dos bens em causa.
30. Pelo exposto, salvo melhor opinião, entende-se ter sido corretamente aplicada a tributação em sede de Sisa, propondo-se o indeferimento da presente reclamação graciosa.» (cfr. fls. 58 a 64 do PAT);
CC) Com data de 07/05/2007, por ofício n.° ....., foi comunicado à Impugnante o projeto de decisão da reclamação graciosa, para efeitos de exercício do direito de audição (cfr. fls. 65 do PAT);
DD) E m 22/05/2007, deu entrada na Direção de Finanças de Évora o requerimento de exercício de audição prévia da Impugnante (cfr. fls. 66 a 72 do PAT);
EE) Em 13/07/2007, o Diretor de Finanças, em regime de substituição, proferiu despacho de concordância com o teor do parecer de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Impugnante (cfr. fls. 73 a 74 do PAT);
FF) Com data de 16/07/2007, foi comunicado à Impugnante, através do ofício n.° ....., o indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada (cfr. fls. 75 do PAT);
GG) Em 21/08/2007, deu entrada na Direção de Finanças de Évora o recurso hierárquico interposto pela Impugnante (cfr. fls. 76 a 78 do PAT);
HH) E m 14/03/2008, no âmbito do processo n.° 705/05.0TAEVR, que correu termos no Tribunal Judicial de Cuba, foi proferida decisão de não pronúncia de A..... do crime de fraude fiscal e da qual se extrai o seguinte:
«O inquérito iniciou-se com base no relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Évora, o qual, por sua vez, teve origem numa denúncia anónima dirigida ao Exmo. Sr. Procurador-Geral da república (...).
Procedeu-se a diversas diligências com vista à investigação de eventual prática de:
1 - realização de negócio simulado com vista à obtenção de benefícios fiscais injustificados quer pelo não pagamento do imposto de sisa devido pelo real valor do negócio quer pela correspondente repercussão em sede de IRC (para o que foi, oportunamente, comunicada a situação à Repartição de Finanças de Aveiro);
2 - crime previsto no art. 256.° do Cód. Penal na elaboração da ata da assembleia-geral da "Rainha do Alentejo" em que terá sido autorizada a venda da "H.....";
3 - fraude fiscal relativa aos proventos da exploração cinegética da "H.....";
4 - entendimento entre a P..... e a direção da UCP no sentido de acelerar o processo de degradação das condições económicas desta de forma a facilitar as condições de compra da herdade pela P.....
(...)
Do teor da acusação resulta que os factos ilícitos que se imputam ao arguido se relacionam, diretamente, com a venda da "H....." à I....., em 08/05/2001, quando na verdade a "compradora" seria a P....., figurando aquela empresa na escritura pública apenas para obter isenção do pagamento de sisa, por ter sido declarado que o prédio se destinava a revenda.
Verifica-se, deste modo, que a simulação que é imputada ao arguido é a de o negócio ter sido celebrado por meio de interposição de pessoas, ou seja, a vontade declarada relativamente à identificação da

compradora (I.....) não corresponderia à vontade real, já que a verdadeira compradora seria a P..... (...).

Feitas estas prévias considerações, importa agora apreciar os elementos constantes dos autos em ordem a aquilatar da existência, ou não, de indícios suficientes da prática do crime de fraude fiscal.

Assim, temos que o arguido é Presidente do Conselho de Administração das empresas "S....., S.A." e "I....., S.A.", bem como gerente da empresa "S....., Lda.". Em 05/04/2000, a P..... emprestou à UCP a quantia de 125.000.000$00, constituindo como garantia uma hipoteca sobre a "Herdade dos Deuses", propriedade da UCP; na mesma altura, as duas sociedades celebraram um contrato mediante o qual a UCP se obrigava a dar preferência à P..... na venda que viesse a efetuar da "H....." e ainda a encetar negociações com vista à referida venda no prazo de 3 meses após eventual mora no pagamento dos juros relativos àquele empréstimo, devendo o preço base de negociação ser de 180.000.000$00.

Mais tarde, em 02 de Abril de 2001, a P..... terá concedido um novo empréstimo no valor de 3.000.000$00 (...).

Em Assembleia-Geral de 29 de Março de 2001 (perto da data em que se venceriam os primeiros juros do empréstimo, conforme o acordado), a UCP deliberou se vendesse a "H....." à P..... ou a quem esta indicar, pelo preço de 222.000.000$00 (valor que havia sido proposto pela P..... por carta datada de 27 de Março de 2001). Assim, por escritura pública outorgada em 08 de Maio de 2001, a UCP declarou vender a herdade, pelo mencionado preço de 222.000.000$00 à I....., empresa que terá sido indicada pela P..... A I..... declarou, então, que o prédio se destinava a revenda, motivo pelo qual não pagou o imposto de sisa.

Do valor da venda, foi descontada a importância devida à P....., pelos empréstimos e correspondentes juros (143.801.500$00), recebendo a UCP o valor remanescente e tendo sido cancelada a hipoteca a favor da P.....

Em 11 de Dezembro de 2002, a I..... deu de arrendamento à P..... a "H.....", pelo prazo de 25 anos, renováveis por períodos de dez anos e mediante a renda anual de 2.500€. No contrato ficou consignado que a I..... vende toda a produção de cortiça da herdade, pelo preço de 25,05€ arroba, ficando a respetiva extração a cargo da compradora.

Por escritura pública outorgada em 12 de Março de 2003,a I..... declarou vender a "H....." à P....., que declarou comprar, pelo preço de 117.300€, tendo sido pago o imposto de sisa correspondente.

No referido ato, ficou consignado que a P..... reconhece e aceita que o prédio se encontra arrendado até 11 de Dezembro de 2027, renovável por períodos de dez anos, e que a cortiça extraída até essa data se encontra vendida, sendo a I..... a receber o preço da venda dessa cortiça.

Ouvido o arguido a propósito da diferença de valores entre as duas vendas, pelo mesmo foi explicado que a I..... comprou a herdade por um valor muito superior porque tinha cortiça, ao passo que quando a vendeu à P..... a cortiça já tinha sido extraída, sendo que aquilo que valoriza uma propriedade é o rendimento da cortiça, cuja extração só ocorre de nove em nove anos.

Apurou-se também que a P....., em 20 de Novembro de 2003, vendeu a cortiça que foi extraída da "H....." em Julho desse ano pelo valor de 40,91€/arroba, o qual se mostra conforme aos valores indicados pela Direção-Geral dos Recursos Florestais.

Por escritura outorgada em 16 de Abril de 2004, a I..... e a P..... declaram retificar a escritura de 12 de Março de 2003, passando a ler-se que o prédio se encontra arrendado até 2052, e não 2027, e que está

vendida a cortiça extraída até 2052, e não 2027.

Finalmente, dos autos resulta ainda que a P..... veio a ceder à P..... a exploração cinegética da "Herdade dos Deuses, mantendo-se o contrato de arrendamento
anteriormente firmado.

*

De acordo com o despacho prévio à acusação (...) desde a compra da herdade à UCP quem deteve a sua posse e fruição foi a P....., ao que acresce que, mesmo somando-se o valor da cortiça vendida em 20 de Novembro de 2003 ao preço pago pela P....., a diferença entre as duas vendas seria ainda de 474.966€, referindo -se, por fim, que a explicação do arguido não faz sentido, já que a venda de cortiça (que teria desvalorizado a herdade) é posterior à venda da propriedade.

Ora, como assinala o arguido no requerimento de abertura de instrução, o raciocínio acima exposto, e que está na base da acusação, não atendeu ao valor da cortiça a extrair posteriormente à compra da herdade (até 2052), mas apenas ao valor da venda da cortiça extraída nesse ano - por isso, tendo em conta as futuras extrações possíveis de cortiça (cujo preço será sempre entregue à I.....), deixa de existir a diferença entre as duas transações que fundamentou a suspeita de simulação.

Note-se ainda que já no âmbito do contrato de arrendamento o preço da venda da cortiça pertencia à I....., não se podendo, assim, afirmar que a posterior reserva de propriedade serviu apenas para justificar o menor valor da segunda transmissão da herdade.

Por outro lado, importa ponderar que dos autos não resulta que foi sempre a P..... que teve o uso e a fruição da herdade, mas apenas que esta empresa só tomou posse do prédio com o arrendamento, ou seja, mais de um ano após a compra da propriedade pela I.....

A este propósito, afigura-se relevante, na apreciação dos indícios de eventual simulação, a circunstância de a P..... sempre ter explorado a herdade ao abrigo de contratos que titulam essa atividade (num primeiro momento, através do contrato de arrendamento celebrado com a I..... e posteriormente também através do contrato de cedência da exploração cinegética celebrado com a P.....), o que torna mais difícil sustentar a alegada intenção de encobrir a compradora "de facto" da propriedade.

É inegável que foi a P..... que, desde o início, se relacionou com a UCP, fazendo-lhe empréstimos, ficando com direito de preferência na venda da herdade e, posteriormente, indicando a sua compradora.

Considero, no entanto, que este facto, por si só e em face do que acima se referiu, não é suficiente para afirmar, com um elevado grau de probabilidade, que a venda da herdade à I..... foi simulada e que a verdadeira compradora era a P.....

Quando prestou declarações, o arguido explicou que a venda foi feita à I..... e não à P..... porque esta sociedade "não tinha interesse comercial" em adquirir a sociedade. Efetivamente, é óbvio que a herdade nunca saiu da esfera do mesmo grupo empresarial, podendo entender-se que a compra pela I....., quando mais tarde seria a P..... que viria a explorá-la, fez parte de uma estratégia empresarial que, em concreto, permitiu a isenção do pagamento do imposto de sisa aquando da primeira transação. Poder-se-á ter tratado de um comportamento evasivo que os elementos constantes dos autos apenas permitem qualificar como planeamento fiscal, eventualmente abusivo por se fazer utilizar de um negócio lícito para evitar a tributação - mas este comportamento só atinge o estádio da "fraude" quando são praticados factos ilícitos

e culposos com o específico intuito de enganar a administração tributária, ou seja, e na parte que ora releva, quando se mostrem reunidos três pressupostos: a divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada, o pactus simulationis e o intuito de enganar a administração fiscal de forma a não ser liquidada a prestação devida.

(...)

E no caso dos autos não se afigura a existência de indícios suficientes de que o negócio celebrado pela UCP não foi querido pelas partes, pelos motivos acima expostos, razão pela qual o arguido não deve ser pronunciado» (cfr. fls. 366 a 392 dos autos);

II) Em 08/07/2008, o Tribunal da Relação de Évora, em recurso interposto pelo Ministério Público, proferiu acórdão, no processo n.° 1418/08 - 1, no qual negou provimento ao recurso (cfr. fls. 366 a 392 dos autos);

JJ) Em 25/11/2011, foi lavrada informação na qual se propõe a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, o que se fez com o seguinte fundamento:

«Embora sem o nome explicito de "contrato promessa" certo é que o recorrente detinha uma posição privilegiada, permitindo-lhe assumir o controlo efetivo de qualquer destino da herdade;

Parece-nos assim que cai na alçada do § 2 do artigo 2° do CIMSISSD, nascendo aqui o facto tributário de tradição, passível de imposto, como foi apurado no relatório externo de inspeção, designadamente nos seus pontos 9 a 11.» (cfr. fls. 80 a 81 do PAT);

KK) E m 21/12/2011, a Subdiretora Geral indeferiu o recurso hierárquico (cfr. fls. 80 do PAT);

LL) Em 09/01/2012, foi remetido à Impugnante o ofício n.° ....., pelo qual lhe foi comunicado o indeferimento do recurso hierárquico por si interposto (cfr. fls. 79 do PAT);

MM) E m 19/04/2012, a Impugnante remeteu, por correio registado, para este Tribunal a petição inicial de impugnação judicial (cfr. fls. 1 a 101 dos autos).

*

Não resultaram provados quaisquer outros factos com interesse para a decisão da causa."

*

A convicção deste Tribunal fundou-se na análise crítica de toda a prova produzida nos autos, designadamente, nos documentos, não impugnados, juntos aos autos e no processo administrativo tributário, conforme referido a propósito de cada alínea do probatório.

Foram, ainda, ouvidas as testemunhas arroladas pela Impugnante, a saber:

- S....., Engenheiro Florestal, trabalhou na H..... de 2007 a meados de 2011. Para esta testemunha a proprietária da H..... era a S.....

- I....., engenheira zootécnica, trabalhou para a S..... A testemunha em apreço afirmou que a Herdade fazia parte da cooperativa do M..... e disse desconhecer a sociedade I.....

- L....., "controler" de gestão da A..... desde 2004, é responsável por fazer a ligação entre a contabilidade e a administração. A testemunha depôs acerca da composição do grupo A....., dos núcleos de herdades existentes e as sociedades responsáveis por cada núcleo, geridas por cada uma das três filhas de A.....

As testemunhas depuseram de modo claro e conciso, embora o seu depoimento não tenha relevado para a prova de quaisquer factos com interesse para a decisão da causa, por não revelarem conhecimento direto

e imediato da matéria dos autos, dado que não intervieram nos negócios jurídicos relevantes, nem se encontravam a trabalhar para a Impugnante ou qualquer outra sociedade do grupo a que esta pertence à data dos factos sub Júdice.".

*

Já quanto aos fundamentos de direito consta da sentença o seguinte:

"A presente impugnação tem por objeto o ato de liquidação adicional de SISA, referente ao exercício de 2001, no valor de € 88.728,27 (alínea X) do probatório).

Vem, pois, a Impugnante assacar ao ato de liquidação ora impugnado os seguintes vícios:

a) Vício de violação de lei, por errónea qualificação do facto tributário;

b) Vício de violação de lei, por terem sido aplicadas normas inconstitucionais, por violação do princípio da justiça tributária/igualdade, na vertente da universalidade e da totalidade, do princípio da capacidade contributiva, e, do princípio da proporcionalidade.

A Impugnante peticionou, a final, a anulação do ato de liquidação, a sua nulidade e inconstitucionalidade.

Nos termos do disposto no artigo 124.° do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), se apenas forem arguidos vícios que, se procedentes, conduzem à anulação do ato, deverá ser respeitada a ordem indicada pelo impugnante sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade, sendo que, nos demais casos, deverão ser primeiramente apreciados os vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

No caso dos autos, a Impugnante estabeleceu uma ordem na alegação e concretização de tais vícios, que manteve ao longo do seu articulado inicial (e que se denota pelo uso da expressão "sem prescindir'), pelo que se julga que, deste modo, pretendeu a Impugnante que os mesmos fossem apreciados pela ordem por si estabelecida, até porque, a prática de atos que apliquem normas inconstitucionais não é, por regra, cominada com a nulidade - como invocado pela Impugnante -, mas antes com a sua anulabilidade (v., nomeadamente, acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.° 00659/13.9BEAVR, de 10/09/2015).

Mais. Em sede de alegações vem a Impugnante arguir, pela primeira vez, a ocorrência do vício de incompetência territorial para a prática do ato inspetivo e, ainda, de falta de indicação do autor do ato e, no caso de ter sido praticado em sede delegação ou de subdelegação de competências, da qualidade em que o decidiu, vícios estes que inquinariam o ato de liquidação ora em crise de nulidade.

Ponto é que os vícios ora invocados não são geradores da nulidade do ato, mas antes da sua mera anulabilidade (artigos 15.° e 17.° do RCPIT e artigos 3.°, 123.° e

135.° do Código de Procedimento Administrativo, ex vi do artigo 2.°, alínea d) do CPPT. V., ainda, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, Código de Procedimento Administrativo comentado, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 583, acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.°09765/16, de 19/08/2016, e, ainda, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, proferidos nos Processos n.os 021959 de 6.11.2002, 044491 de 21.01.2003, 0928/07 de 6.03.2008, e, do Pleno, 043061, de 15/11/2011).

Donde, não se tratando de factos subjetivamente supervenientes nem matéria de conhecimento oficioso, contrariamente ao propugnado pela Impugnante, deveriam estes vícios ter sido suscitados na petição

inicial e não nas alegações finais, pelo que não cumpre conhecer dos mesmos (v. acórdão do supremo Tribunal Administrativo, processo n.° 0895/13, de 25/09/2013).

Assim sendo, é pela ordem indicada pela Impugnante que vão ser conhecidos os vícios por esta invocados na petição inicial e reiterados em sede de alegações, não de conhecendo dos demais pelos motivos acima melhor explanados.

Vejamos.

3.2.1. Da errónea qualificação do facto tributário

Principia a Impugnante por argumentar a inexistência de facto tributário, porquanto nunca foi proprietária do prédio denominado "H.....", não tendo celebrado com a UCP qualquer contrato promessa de compra e venda, nem, bem assim, qualquer contrato de cessão da posição contratual com a sociedade I..... Em consequência, defende a Impugnante que não há lugar à aplicação da presunção prevista no artigo 2.°, § 2 do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISSD).

Defendeu a Fazenda Pública a legalidade do ato impugnado, porquanto se verificou a necessária tradição do imóvel para que a Impugnante se encontrasse sujeita ao pagamento da SISA.

Cumpre apreciar e decidir, para o que importa tecer breves considerações sobre o enquadramento legal.

Nos termos previstos no artigo 1.° do CIMSISSD, encontram-se sujeitas a SISA as transmissões perpétuas ou temporárias dos bens, qualquer que seja o título por que se operem, esclarecendo o artigo 2.° deste Código que «a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre imóveis».

Com particular interesse para o caso sob análise, dispõe o artigo 2.° do CIMSISSD que se consideram transmissões de propriedade imobiliária «as promessas de compra e venda ou troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens», acrescentando o § 2 que «nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda ».

Como melhor explanado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.° 0895/11, de 02/05/2012, «...embora o imposto de sisa tenha por finalidade tributar a transmissão onerosa de bens imóveis, a qual se afere, por regra, pela noção civilística da transmissão do direito de propriedade ou de figuras parcelares sobre o mesmo, casos há em que o legislador optou por tributar com este imposto operações jurídicas tal como se se tratassem de transmissões onerosas, quando elas estão, na verdade, dissociadas da prática de venda de imóveis, relacionando-se, antes, com actividades que são susceptíveis de gerar rendimentos.

É o que acontece com a sujeição a imposto dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis sempre que suceda uma operação jurídica que se configure como um ajuste revenda com terceiro com o qual o promitente vendedor venha a celebrar a escritura de venda do imóvel, caso em que a lei presume ter existido uma tradição (ainda que puramente jurídica) do imóvel para o cedente, com a consequente transmissão económica ou fiscal do imóvel.

Na verdade, os contratos promessa de aquisição de imóveis não são, em si mesmos, factos geradores da obrigação de imposto em sede de sisa, porquanto a promessa de aquisição não é susceptível de operar a

transmissão civil dos bens; deles resulta apenas um vínculo entre os sujeitos contratantes (que se vinculam ao dever jurídico de celebrarem um segundo contrato - o contrato prometido); e só com a celebração do contrato prometido se opera a transmissão civil do bem do património do vendedor para o do adquirente (artigo 408.° do Código Civil).

Esta tributação explica-se, contudo, com o facto de os contratos promessa de compra e venda de imóveis terem deixado de ser, progressivamente, com o desenvolvimento da actividade económica, meros negócios preparatórios de contratos de compra e venda, passando a ser utilizados como instrumentos de realização de investimentos e de especulação imobiliária, que têm por base uma transmissão puramente económica dos bens, proporcionadora de rendimentos».

A este propósito, escrevem F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes: "Em tese geral a transmissão compreende não só a transmissão civil como também a transmissão económica, ou de facto, mesmo que despida de formalidades legais ou ferida de nulidades ou anulabilidades não reconhecidas judicialmente, salientando-se a situação material resultante da simples mudanças dos possuidores de bens», e ainda, «Enquanto no n° 2 do § 1° a incidência se reporta à tradição efetiva, neste § 2° o legislador contentou-se com a tradição jurídica dos bens». Acrescentam, estes Autores, que «[a] teleologia deste preceito é sujeitar a sisa a revenda ou a agenciação de bens feita pelo promitente-comprador ao negociar ou ceder a sua posição contratual, entendendo-se que se dá, nestas circunstâncias, uma tradição fiscal do imóvel, embora aquele não intervenha na escritura, uma vez que a sua intervenção no ato é escamoteada» (v. F. PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES, Código de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações anotado e comentado, 2.ª ed., pág. 69 e ss.).

Ou seja, «o § 2° do artigo 2° CIMSISD prevê a ocorrência de duas transmissões autónomas de propriedade imobiliária sujeitas a tributação por força de contrato de promessa de venda e subsequente ajuste de revenda com terceiro: (i) a transmissão económica do bem que ocorre da esfera jurídica do promitente-vendedor para a esfera jurídica do promitente-comprador originário, sendo este o sujeito passivo do respetivo imposto de sisa; (ii) a transmissão civil do bem que ocorre com o contrato definitivo de compra e venda que vem a ser outorgado entre o promitente-vendedor e o referido terceiro, sendo este o sujeito passivo do respetivo imposto de sisa» (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.° 0520/14, de 02/03/2016).

Dito de outro modo, neste preceito legal ficciona-se a tradição do bem do primitivo promitente vendedor para o primitivo promitente comprador, no caso de este último ajustar com terceiro a revenda do bem imóvel e a escritura de compra e venda do imóvel ser concretizada entre o primitivo promitente vendedor e o terceiro. Exigem-se, portanto, dois pressupostos para que se opere a presunção da tradição do imóvel para o primitivo promitente comprador: (i) que seja celebrada a escritura de venda do imóvel entre o promitente vendedor e um terceiro, e (ii) exista um contrato pelo qual o promitente comprador tenha transmitido o seu direito a um terceiro.

Do exposto decorre, então, que o conceito fiscal de transmissão previsto no artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD não coincide com o conceito civilístico, posto que prescinde este preceito legal da posse da coisa ou da sua aquisição por escritura pública, tal como se exige no direito civil. Na verdade, «...havendo tradição efetiva não há que lançar mão deste dispositivo legal, (...). O campo de aplicação deste preceito restringe-se, pois,

à situação do promitente comprador que não entrou na posse do imóvel, ajusta a revenda com um terceiro, sendo a escritura celebrada entre este último e o promitente vendedor. Não se confunde com o contrato para pessoa a nomear de que tratar os artigos 7°, § 4 e 51 °-A » (v. F. PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES, op. cit., pág. 69 e ss).

Pode ler-se, ainda, no artigo 47° do CIMSISSD, que «a liquidação da sisa precederá, em regra, a transmissão dos bens, salvo quando dever ser paga posteriormente, nos termos do art.° 115.°», sendo que «a sisa deverá ser igualmente paga dentro de trinta dias, contados (...) da data do contrato se o adquirente já estiver usufruindo os bens, ou da data da tradição» (artigo 115.° do CIMSISSD).

Volvendo ao caso dos autos, vejamos.

Desde logo, verifica-se que não existe dissenso entre as parte quanto aos factos relevantes para a apreciação da questão sub Júdice, mas apenas quanto às ilações e conclusões extraídas pela Administração Tributária dos mesmos e que se encontram refletidas no relatório de inspeção tributária.

Perscrutado o teor daquele relatório, verifica-se que os serviços de inspeção tributária, em face dos elementos carreados para o procedimento inspetivo, aplicaram a presunção ínsita no § 2 do artigo 2.° do CIMSISSD (alínea U) do probatório).

Considerando que recai sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos factos subjacentes às correções aritméticas e subsequente liquidação adicional de Sisa (artigo 74.° da LGT), vejamos.

Conforme sobredito e se bem se interpreta o arrazoado no relatório de inspeção tributária que fundamenta o ato de liquidação em crise, os serviços de inspeção tributária concluíram pela existência de um acordo entre a Impugnante e a UCP, atendendo, por um lado, à intenção manifestada pela Impugnante de comprar o imóvel em apreço, e, por outro lado, à deliberação da UCP que aprovou a venda deste à Impugnante ou a quem esta indicasse. Aliás, entrevê-se do teor daquele relatório a imprecisão dos conceitos técnico-jurídicos a que a Administração Tributária se socorre para sustentar a aplicação da presunção ínsita no artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD e as correções aritméticas que fundamentam o ato de liquidação em crise. De facto, a Administração Tributária afirma que «a pretensão da adquirente S....., SA, na aquisição dos prédios em causa aliada à deliberação acima referida, consubstancia uma forma de acordo mútuo ou proposta negocial», «estamos perante um contrato de compra e venda em que a promitente compradora a S..... SA assume a posição vendedora », e, ainda, «a S....., SA adquiriu o prédio em questão // Vendeu o mesmo à I....., SA» (alínea U) do probatório). Não se pode, porém, confundir a promessa de compra e venda, relevante para a aplicação do preceito legal referido, com a compra e venda de um imóvel, caso em que não seria por força do artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD que existiria o direito à liquidação de sisa, mas antes pelos artigos 2.° e 8.°, n.° 1 deste Código.

Do probatório resulta que, em 27/03/2001, a Impugnante propôs à Impugnante a aquisição da Herdade dos Deuses pelo valor de 222.000.000$00 (alínea J) do probatório) e, em 29/03/2001, a UCP deliberou vender à Impugnante o referido prédio ou a quem esta indicasse, por aquele valor (alínea K) do probatório). Resulta também do probatório que a UCP constitui uma hipoteca voluntária sobre o prédio denominado Herdade dos Deuses a favor da Impugnante, para garantia do empréstimo concedido por esta (alíneas A) a F) e H) do probatório).

Em primeiro lugar cumpre, pois, aquilatar se existia ou não um contrato promessa de compra e venda

entre a UCP e a ora Impugnante, sob pena de não lograr sequer aplicação o disposto no artigo 2.° do CIMSISSD.

Contrariamente ao propugnado pela Administração Tributária, considera- se que a declaração constante da carta remetida pela Impugnante à UCP se configura como um mero convite a contratar e não uma verdadeira proposta, cuja aceitação daria lugar à formação de um contrato.

Como escreve Pessoa Jorge «Para que haja uma proposta de contrato é necessário que a respectiva declaração reúna os seguintes requisitos: 1° - exprima uma vontade séria e definitiva de contratar; 2° - contenha, pelo menos, os elementos essenciais específicos do contrato em causa; 3° - possua a forma do mesmo contrato. A proposta deve, portanto, ser tal que com a aceitação se fecha o contrato. Se faltar à proposta algum desses requisitos, ela não pode ser considerada como tal, mas simplesmente como convite para contratar, ou seja, como acto tendente a provocar uma proposta» (v. PESSOA JORGE, "Direito das Obrigações", p. 182).

No caso em apreço, resulta claro que a aceitação da proposta não implica a formação de um contrato de compra e venda ou de um contrato promessa.

O contrato promessa é a convenção pela qual ambas as partes, ou apenas uma delas, se obrigam, dentro de certo prazo ou verificados certos pressupostos, a celebrar determinado contrato (v. artigo 410.° do Código Civil - CC).

In casu, inexistem tais obrigações vinculativas por banda da Impugnante e da UCP, nem se considera que as mesmas possam ser inferidas dos factos melhor identificados nas alíneas J) e K) do probatório.

Do exposto dimana, então, que os serviços de inspeção tributária não esclarecem cabalmente como alcançaram a conclusão de que entre a UCP e a S....., S.A., ora Impugnante, tinham celebrado um contrato promessa de compra e venda e esta sempre seria uma condição necessária para a aplicação do artigo 2.° do CIMSISSD.

Nem releva, neste âmbito, a existência de um acordo de preferência (alínea G) do probatório), que tem um enquadramento legal próprio e não se confunde com o contrato promessa de compra e venda. É evidente que não foi intenção do legislador tributar o pacto de preferência, pelo que deste não se podem extrair quaisquer ilações. O mesmo se diga quanto à existência de um contrato de mútuo com hipoteca (alínea E) do probatório), que também não se confunde com uma promessa de compra e venda, nem se pode vislumbrar neste contrato qualquer contrato promessa encapotado.

Importa não olvidar que as normas de incidência tributária, tal como as normas de isenção ou exclusão de tributação «devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação» (cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n. ° 07384/14, de 27/03/2014).

É certo que, no domínio tributário, prevalece o princípio da substância sobre a forma e, como tal, para efeitos de tributação se atende à substância económica dos factos, ou seja, às situações reais que expressam a perceção de rendimento ou capacidade contributiva e não as vestes que lhe foram conferidas pelas partes (v. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.° 07918/14, de 19/02/2015).

Contudo, julga-se que os factos provados não se coadunam ou subsumem no conceito de contrato promessa de compra e venda, tal como definido no artigo 410.° do CC.

Ressuma do exposto que, não existindo uma promessa de compra e venda, nos termos legalmente previstos, não se enquadra a situação dos autos no âmbito de incidência objetiva do CIMSISSD.

Mais. Também não resulta demonstrado o "ajuste de revenda" entre a Impugnante e a I.....

Pese embora da deliberação da UCP resulte que o contrato de compra e venda será celebrado com a Impugnante ou "quem esta indicar" e, posteriormente, tal contrato ter vindo a ser celebrado entre a UCP e a I....., indicada pela Impugnante, tal não basta para se afirmar ter existido um ajuste de revenda.

Reiterando que impende sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos pressupostos do direito à liquidação de sisa, mormente os enunciados no artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD (artigo 74.°, n.° 1 da LGT), vejamos se logrou a mesma fazer a prova do pressuposto da existência de " ajuste de revenda".

O ajuste de revenda é um contrato inominado, podendo-se enquadrar neste conceito diversas figuras contratuais, como o contrato de agência, o contrato de concessão e o contrato de cessão de posição contratual, sendo, porém, o elemento essencial a onerosidade do vínculo (acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.° 00698/05, de 22/11/2005 e do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.° 04716/11, de 11/06/2013).

E porque assim é, ainda que a Impugnante possa representar o elo de ligação entre o vendedor e o terceiro que venha a adquirir o bem imóvel, tal não significa que se tenha verificado uma revenda para os efeitos do artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD.

A Administração Tributária, para sustentar a aplicação do referido preceito legal, limita-se a presumir que a Impugnante recebeu da I..... o valor de 143.210.700$00, que corresponderia ao remanescente do preço pago por esta última à UCP através do cheque melhor identificado na alínea N) do probatório (alínea U) do probatório).

Contudo, tal ilação esbarra com o teor da escritura pública de compra e venda outorgada em 08/05/2001, na qual a UCP declarou ter recebido da I..... o preço de 222.000.000$00 (alínea M) do probatório). É certo que a escritura pública, enquanto documento autêntico, não faz prova plena dos factos declarados na mesma, porém, importava que tivesse sido carreada para os autos prova de que tal declaração não corresponde à verdade e, mais, prova que o remanescente tivesse sido entregue pela I..... à Impugnante.

Ora, do relatório de inspeção tributária e respetivos anexos apenas resulta que o responsável pela contabilidade da UCP afirmou nada mais ter sido recebido, desconhecendo se o valor remanescente foi ou não entregue à Impugnante (alínea U) do probatório).

Destarte, considera-se que a Administração Tributária não logrou demonstrar que o ajuste de revenda se reveste de onerosidade.

Tal como define o artigo 424.° do CC, no contrato com prestações recíprocas, qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiro a sua posição contratual. Ora, inexistindo um contrato prévio entre a UCP e a Impugnante, nada haveria a ceder por parte deste para a IV.

Não pode, então, a presunção de ajuste de revenda sustentar a presunção da tradição, mas antes a prova efetiva de tal ajuste, ainda que por meios indiretos, poderia fundar a presunção do artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD (neste sentido, acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.° 05959/01, de 06/01/2004).

O único facto tributário que, in casu, justifica a tributação seria a compra e venda da Herdade dos Deuses

por parte da I....., porém, como resulta dos autos, esta sociedade beneficiou da isenção prevista no artigo 11.°, n.° 3 do CIMSISSD, por ter sido declarado que tal aquisição se destinava à revenda, de cuja legalidade não cumpre nestes autos apurar (alínea M) do probatório).

Termos em que se conclui, sem necessidade de mais amplas considerações, que não se aplicam as normas de incidência objetiva convocadas pela Administração Tributária, por inexistência de facto tributário - contrato promessa de compra e venda com tradição do bem, ainda que ficcionada nos termos do artigo 2.°, § 2 do CIMSISSD - e, como tal, padece o ato de liquidação de Sisa do vício de violação de lei, por errónea qualificação do facto tributário, devendo, como tal, ser anulado, o que, a final, se determina.".

*

Vejamos então se se verifica o alegado erro de julgamento de facto e de direito da decisão recorrida.

Quanto à 1º, muito singelamente se dirá que , ao contrário do invocado no recurso (als E a N) , quanto à prova documental que, alegadamente, comprovaria a outorga do contrato- promessa e concomitante ajuste de revenda, ainda que devidamente impugnada tal matéria de facto nos termos do disposto no artº 640º, nº1, do CPC, como foi o caso, entende este Tribunal, que da leitura dos ditos documentos não se pode extrair as conclusões tecidas pelo ora recorrente, constituindo as mesmas meros juízos conclusivos e não factuais, pelo que não resulta dos autos qualquer erro de avaliação dessa concreta prova documental contante dos autos, nem de erro de julgamento dos factos controvertidos .

*

Assim,

Estabilizada a matéria de matéria de facto,

Importa então e em 2º lugar, verificar se se verifica o alegado vício na referida fixação judicialmente determinada dos efeitos da norma aplicada, na medida em que ela não se adequa aos factos provados e não provados . Para tal , pretende a recorrente que da interpretação e avaliação do parágrafo 2º, do artº 2º do Código da SISA, resulta que se verifica a tradição do bem para o recorrido por simples negócio de revenda do mesmo para terceiros.

Sustenta tal visão na predita tradição jurídica do bem resultante do acordo ou ajuste de revenda efectuado entre o promitente -comprador e a pessoa que veio a figurar na escritura como comprador, como estatui o referido paragrafo 2º, do preceito. Ora,

Como ficou esclarecido supra, a 1ª Instância não deu como provado qualquer facto relativo à dita promessa de venda , sustentando-se nos acordos celebrados com a pretensa vendedora (a que se refere as alíneas e) g), j) e k), do probatório), nem que se tratou de um ajuste de revenda por os factos não demonstrarem a respectiva onerosidade do negócio(cfr alínea N), conjugado com as alíneas M) e U), do probatório). Assim,

E na justa medida dos fundamentos que foram decisivos para a sua convicção e de livre apreciação das provas (cfr nºs 4 e 5, do artº 607º, do CPC), entende-se que,

Não pode prevalecer tal entendimento do recorrente, de que os factos apurados resultava o preenchimento da dita norma tributária e consequentemente que tal conclusão só se mostraria viável se ocorresse a "traditio" por efeito de qualquer negócio ainda que inominado , que se traduzisse num qualquer resultado económico equivalente, entendeu e bem o Tribunal recorrido , atento as várias soluções plausíveis de direito face à causa de pedir formulada pelo A. , que dos factos apurados não resultaria o dito

preenchimento do pretenso facto tributário.

Ao concluir que tal não se verificaria, então cumpria aferir da referida presunção resultante do 2º parágrafo do referido preceito, tendo aí igualmente entendido que não se constatava qualquer tradição fiscalmente relevante, o que, no entendimento desta instância superior é inquestionável, nem se determinando nos autos um qualquer facto tributário sujeito àquele imposto de Sisa "...(em razão) resultado económico de transferência de poderes efectivos sobre a coisa, indiciadores de capacidade contributiva..", nas palavras do douto acórdão de 30.04.86, do T. 2º Instância , in "CTF nº 334-336, pags 413, citado na referida obra mencionada pelo MºJuiz de 1ª Instância, dos distintos Juristas Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, em comentário ao "C.S.I:S.S.D. anotado e comentado, 2ª ed." .

Não se observando qualquer erro de julgamento de direito, e não estando as instâncias judiciais vinculado a qualquer alegação das partes no que tange à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito como decorre do disposto no nº2, do artº 5º, do CPC, julga-se como improcedente o recurso deduzido pela F.P., decisão a que se procede na parte dispositiva do presente Acórdão.

DISPOSITIVO

Nos termos expostos, nega-se provimento ao recurso, confirma-se a decisão proferida pelo Tribunal a Quo.

*

Custas pela F.P., nas duas instâncias.

Notifique.

[O relator consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.º 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de março, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 20/2020, de 01 de maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Senhores Desembargadores Mário Rebelo e Patrícia Manuel Pires].

Fonte: http://www.dgsi.pt