

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

0640/13.8BEBRG

Data do documento

27 de outubro de 2021

Relator

Francisco Rothes

### DESCRITORES

Sisa > Compra e venda > Nulidade do contrato

### SUMÁRIO

I - A relação jurídico-privada decorrente de um contrato de compra e venda de um imóvel, que se estabelece entre os contratantes, é distinta da relação jurídico-pública que se estabelece entre o Estado, na sua vertente de Administração tributária, e o comprador, em sede de Sisa e constituindo o facto tributário a transmissão onerosa de um bem imóvel.

II - Os efeitos da ineficácia dos negócios jurídicos, nomeadamente os decorrentes da declaração de nulidade, não são os mesmos em direito civil e em direito tributário, existindo no direito tributário um regime próprio e específico a este respeito, consagrado no n.º 1 do art. 38.º da LGT, que estabelece que «a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».

III - Assim, a nulidade da compra e venda, declarada judicialmente mais de oito anos após a celebração do contrato, mas que produziu os seus efeitos económicos durante esse período, não acarreta a invalidade da liquidação de sisa.

### TEXTO INTEGRAL

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 640/13.8BEBRG

Recorrente: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

Recorrida: A....., Lda.

#### 1. RELATÓRIO

1.1 A AT recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade acima identificada, declarou nula a liquidação de Imposto Municipal de Sisa (sisa) efectuada com referência à compra de um

bem imóvel, cujo contrato foi declarado nulo por decisão judicial.

1.2 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I- O presente recurso tem por objecto a douta sentença recorrida, proferida no processo supra referenciado, que julgou procedente a presente impugnação judicial e, conseqüentemente:

a) Declarou "...a nulidade do acto de liquidação de SISA com o n.º 1270/2143/2002, datado de 30-07-2002, no montante de € 96.800,00, na medida em que assenta em contrato de compra e venda judicialmente declarado nulo no âmbito do processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo;" e,

b) Condenou "...a Administração Fiscal a restituir à Impugnante, nos termos do n.º 1 do art. 289.º do Código Civil, o montante de € 96.800,00, suportado a título de SISA [com o n.º 1270/2143/2002] devido pela aquisição dos prédios com os artigos ..., ..., .... e .... urbanos e ..., ... e .... rústicos da freguesia de Alvarães e artigos ... e .... rústicos da freguesia de Neiva.".

II- Doua sentença essa que, a nosso ver, e salvaguardado o devido respeito que a mesma nos merece, bem como salvaguardado devido respeito por melhor entendimento, padece de erro de julgamento, em matéria de Direito, ao ter decidido, em suma, (exclusivamente) à luz dos artigos 286.º e 289.º, n.º 1 do Código Civil, e tendo subjacente a declaração da nulidade do contrato de compra e venda melhor identificado no ponto 1. do probatório, assistir à impugnante o direito de, a todo o tempo, exigir à Administração Tributária a restituição do montante de € 96.800,00, suportado a título de SISA pela aquisição dos prédios melhor identificados no referido ponto 1. do probatório.

III- Impera referir que a nossa discordância relativamente à sentença aqui em apreço assenta, desde logo, na circunstância de a mesma ter olvidado e ignorado o facto notório de, entre 2002.07.30 (data em que foi outorgada a escritura de compra e venda a que alude o ponto 1. do probatório) e 2011.10.03 (data em que a sentença a que alude o ponto 3. do probatório transitou em julgado), o negócio jurídico aqui em causa ter produzido, em termos económicos, de forma plena, todos os seus efeitos.

IV- Ou seja, em termos económicos, o facto translativo concretizou-se na data de 2002.07.30 e manteve-se plenamente válido até 2011.10.03, sendo inquestionável que, durante este (longo) lapso de tempo, se operaram todos os efeitos económicos do contrato pretendidos pelas partes, tendo a impugnante podido exercer na sua plenitude todos os direitos inerentes ao direito de propriedade que adquiriu através do negócio jurídico a que alude o ponto 1. do probatório.

V- Ora, tendo presente este facto que é, a todos os títulos, inquestionável, a questão que se coloca nos presentes autos é, desde logo, a de saber se o direito tributário contém um regime próprio e específico, diferente do direito civil, que versa sobre os efeitos da ineficácia dos negócios jurídicos, nomeadamente decorrente da declaração de nulidade dos mesmos.

VI- Se bem percebemos o entendimento sobre esta questão plasmado na douta sentença aqui posta em crise, o M.mo Juiz do Tribunal “a quo” entendeu que os efeitos da ineficácia dos negócios jurídicos, nomeadamente decorrentes da declaração de nulidade, são os mesmos em direito civil e em direito tributário, inexistindo no direito tributário qualquer regime próprio e específico a este respeito.

VII- Contudo, como é sabido, assim não sucede.

VIII- A este propósito, permitimo-nos chamar à colação a douta decisão proferida em 2018.06.18, no âmbito do processo n.º 616/2017-T, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), disponível em “caad.org.pt/tributario/decisões”, cuja jurisprudência e doutrina citadas se nos afiguram ser aplicáveis, com as devidas adaptações, ao caso concreto, e na qual consta, nomeadamente, o seguinte:

“(…)

O direito tributário contém um regime próprio, diferente do regime de direito civil, sobre os efeitos da ineficácia de negócios jurídicos, concretizado genericamente no n.º 1 do artigo 38.º da LGT, que estabelece que «a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».

(…)”.

IX- Assim, transpondo a jurisprudência antes referida para o caso concreto, parece-nos poder-se concluir que, no âmbito do direito tributário, independentemente dos efeitos cíveis decorrentes da declaração da nulidade do negócio jurídico referido no ponto 1. do probatório – os quais se encontram devidamente explicados na douta sentença aqui posta em crise – nos termos do artigo 38.º, n.º 1 da LGT, a ineficácia de tal negócio jurídico, decorrente da declaração de nulidade, não obstará à tributação do mesmo, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes com o mesmo negócio jurídico.

X- Pelo que, transpondo novamente a jurisprudência antes referida para o caso concreto, parece-nos poder-se concluir que a ineficácia do negócio jurídico aqui em causa, decorrente da declaração da sua nulidade, e mesmo que esta declaração de nulidade tenha efeito retroactivo (efeito “ex tunc”), não determina, de per si, no plano estritamente tributário – ao contrário do que foi entendido na douta sentença aqui posta em crise – a restituição da importância despendida pela impugnante a título de SISA, considerando-se justificada a tributação desde que, tal como sucede no caso em apreço, em consequência do negócio jurídico celebrado, se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

XI- Acresce que, tal como foi entendido na reclamação graciosa aqui em apreço, importará averiguar se o pedido de restituição do montante de € 96.800,00, pago pela impugnante em 2002.07.30, a título de SISA, com o n.º 1270/2143/2002, pela aquisição dos prédios referidos no ponto 1. do probatório, é ou não tempestivo.

XII- Independentemente de se considerar que o prazo de caducidade do direito de reclamar graciosamente

é de 120 dias, nos termos do disposto no artigo 70.º do CPPT, conjugado com o artigo 43.º do CIMT, ou de um ano, por força do disposto nos artigos 151.º e 152.º do CIMSISD ou 44.º do CIMT, sempre será de considerar extemporânea a reclamação graciosa da impugnante, por terem sido ultrapassados os respectivos prazos, contados deste a data do trânsito em julgado da sentença superveniente [2011.10.03] até à data da apresentação da reclamação no Serviço de Finanças [2012.11.19].

XIII- Concluimos, assim, do exposto, que a decisão administrativa que indeferiu a reclamação da impugnante por extemporaneidade, não merece qualquer censura no plano jurídico, em face das normas legais aplicáveis que fixam o prazo de caducidade do direito de reclamação graciosa, sendo de improceder os vícios invocados pela impugnante.

XIV- E não se diga, tal como o faz o M.mo Juiz do processo “a quo” na douda sentença aqui posta em crise, “Ademais, assentando o acto de liquidação de SISA em causa nos autos, em contrato de compra e venda judicialmente declarado nulo, a manutenção dos seus efeitos (de pagamento do imposto de SISA devido pela celebração daquele) integra a previsão da alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA-1991 [actual 161.º, n.º 2, alínea i) CPA], segundo o qual são nulos os actos que ofendam os casos julgados.”.

XV- No caso aqui em apreço consta-se que a Autoridade Tributária não foi parte no processo judicial n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo, no qual foi proferida a sentença, datada de 2010.06.08 e transitada em julgado em 2011.10.03, a que se refere o ponto 3. do probatório.

XVI- Assim, inexistindo, desde logo, identidade de sujeitos processuais, e não tendo a impugnante formulado qualquer pedido tendente a declarar-se a nulidade da liquidação de SISA aqui em causa em sede do processo judicial a que se alude no ponto 3. do probatório, nem vindo aí a Autoridade Tributária condenada nesses termos, não pode entender-se que a manutenção dos efeitos da liquidação de SISA aqui em causa “integra a previsão da alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA-1991[actual 161.º, n.º 2, alínea i) CPA], segundo o qual são nulos os actos que ofendam os casos julgados.”, bem como, na mesma linha de raciocínio, também não pode entender-se “Razão porque o identificado acto de liquidação de SISA sempre seria impugnável a todo o tempo, nos termos do art. 102.º, n.º 3, do CPPT e, como tal, susceptível de conhecimento no âmbito dos presentes autos.”.

XVII- Em suma, ao decidir como decidiu, o M.mo Juiz do Tribunal “a quo” incorreu, a nosso ver e salvaguardado o devido respeito por melhor entendimento, em erro de julgamento, em matéria de Direito, violando, nomeadamente, o disposto no artigo 38.º, n.º 1 da LGT e o disposto nos artigos 150.º a 152.º do CIMSISD e/ou 43.º do CIMT.

XVIII - Devendo, em consequência, a douda sentença aqui posta em crise ser revogada, e substituída por doudo acórdão que julgue a presente impugnação judicial totalmente improcedente, por não provada, com todas as legais consequências - o que se requer a V. Exas.

Pelo exposto e com o mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença, com todas as consequências legais, como é de inteira JUSTIÇA».

1.3 A Recorrida apresentou contra-alegações, com conclusões do seguinte teor:

«I- O facto tributário relevante que deu origem ao acto de liquidação de SISA impugnado assume-se como o contrato de compra e venda de 30/07/2002 que lhe está subjacente.

II- A declaração de nulidade em causa não se assume como um facto tributário per si mas antes reporta-se ao facto tributário de 30/07/2002, sendo por isso uma sua continuidade / consequência.

III- O n.º 5 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (que como se sabe revogou aquele CIMSISD), dita que “Os Códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos Códigos e alterações referidos no artigo 32.º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou de redução de taxa condicionadas e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos Códigos”.

IV- Será de aqui aplicar as normas vertidas CIMSISD e não as contidas no CIMT.

V- A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal – cfr. artigo 286.º do Cód. Civil.

VI- A retroactividade da declaração de nulidade, obriga à restituição das prestações efectuadas, nos moldes que se verificariam caso o negócio não tivesse existido, o que, forçosamente, implica, para cumprimento desta disposição legal, que não poderão subsistir efeitos tributários da relação eliminada da ordem jurídica, sob pena de, assim não sucedendo, o contrato nulo continuar a produzir efeitos.

VII- À luz desta realidade, a ser aplicável a legislação tributária na regulação dos efeitos da nulidade decretada, seria por analogia o preceituado no artigo 44.º do CIMT ou 152.º do CIMSISD, interpretados no sentido de a anulação da SISA poder ser requerida a todo o tempo, sem a aplicação do limite temporal de um ano, previsto nas referidas disposições legais.

VIII- Tal não acontecendo, as disposições legais citadas nesse sentido estariam feridas de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 18.º, n.º 2, 2.ª parte da CRP, pelo que os artigos 152.º e 153.º do CIMSISD e 44.º e 45.º do CIMT, na acepção que se retira da sua letra, deveriam ser declarados inconstitucionais.

IX- “No n.º 1 [do artigo 38.º da LGT] dispõe-se sobre a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas

partes que tenham sido produzidos pelas partes apesar da ineficácia do negócio. Tal tributação só ocorrerá se, e na medida em que, tais efeitos existam e recaiam na previsão de um tipo legal de imposto. Têm os efeitos económicos que se tenham produzido e subsistirem, para ser tributados, de caber na previsão de uma norma tributária”.

X- Com a declaração de nulidade do contrato de compra e venda em causa, a plena fruição do direito de propriedade por aquele transmitido, facto tributário relevante para liquidação de SISA, foi definitiva e retroactivamente eliminado, pelo que não subsistem efeitos económicos passíveis de tributação.

XI- Nessa medida, não será de valorizar para efeitos de tributação, o período compreendido entre a celebração do negócio em questão e a data de declaração de nulidade, porquanto os efeitos económicos que poderiam existir foram já irreparavelmente apagados da ordem jurídica, nada deles subsistindo.

XII- A nulidade é invocável a todo o tempo, pelo que, de forma a se lograr eliminar os efeitos do negócio nulo, o pedido de restituição de imposto feito nesta sequência não pode estar sujeito a prazo, antes também ele devendo poder ser formulado a todo o tempo.

XIII- As disposições legais apontadas pelo Recorrente (artigos 151.º e ss. do CIMSISD ou 43.º e ss. do CIMT) não têm aplicação nos casos de nulidade, anulabilidade ou mesmo ineficácia dos factos tributários, nos termos expostos por aquela.

XIV- Não nos ocupando in casu de negócio transmissivo de propriedade não concretizado mas antes um concretizado posteriormente declarado nulo, não será aplicável o prazo consagrado no artigo 152.º do CIMSISD ou 44.º do CIMT, devendo estes ser interpretados no sentido de a anulação da SISA poder ser requerida a todo o tempo, sem a aplicação do limite temporal de um ano, por forma a respeitar os efeitos da declaração de nulidade.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis, requer-se a V. Exas. que se dignem julgar improcedente, por não provado, o presente recurso, mantendo-se, por conseguinte, a douta sentença recorrida.

Assim decidindo farão V. Exas. a sã e já costumeira, JUSTIÇA!».

1.4 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e a Procuradora-Geral-Adjunta emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação: «[...]»

A questão a apreciar consiste em saber se a douda sentença recorrida padece de erro de julgamento de direito ao ter considerado assistir à impugnante o direito de, a todo o tempo, exigir à Administração Tributária a restituição do montante de € 96.800,00, suportado a título de SISA pela aquisição dos prédios melhor identificados no referido ponto 1. do probatório por ser nulo o acto de liquidação de SISA com o n.º 1270/2143/2002, datado de 30-07-2002, no montante de € 96.800,00, na medida em que assenta em contrato de compra e venda judicialmente declarado nulo no âmbito do processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo.

Considerou a douda sentença recorrida que:

“... assentando o acto de liquidação de SISA em causa nos autos, em contrato de compra e venda judicialmente declarado nulo, a manutenção dos seus efeitos (de pagamento do imposto de SISA devido pela celebração daquele) integra a previsão da alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA-1991 [actual 161.º, n.º 2, alínea i) CPA], segundo o qual são nulos os actos que ofendam os casos julgados.

Nulidade que aqui se reconhece e declara.

Razão porque o identificado acto de liquidação de SISA sempre seria impugnável a todo o tempo, nos termos do art. 102.º, n.º 3, do CPPT e, como tal, susceptível de conhecimento no âmbito dos presentes autos”.

O fundamento utilizado pela douda sentença em análise para concluir ser exigível a todo o tempo a restituição do imposto em causa pago assentou na consideração de ser nulo o acto de liquidação de SISA com o n.º 1270/2143/2002, efectuado em 30-07-2002 em virtude da nulidade do negócio jurídico subjacente declarada por sentença proferida no processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo.

Todavia, como se explicita na decisão do CAD proferida em 2018.06.18, no âmbito do processo n.º 616/2017-T «O direito tributário contém um regime próprio, diferente do regime de direito civil, sobre os efeitos da ineficácia de negócios jurídicos, concretizado genericamente no n.º 1 do artigo 38.º da LGT, que estabelece que «a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes»».

Importando, pois, saber se não caducou o direito de reclamação e de impugnação em virtude do acto estar ferido de nulidade e não de anulabilidade, o que possibilitaria a dedução de impugnação (ou de reclamação) a todo o tempo.

Sobre a caracterização de actos tributários nulos, escreveu-se, designadamente, no doudo Acórdão do STA de 22-03-2011, 0749/10: “... citando o Cons. Valente Torrão (CPPT, pág. 451) nem o CPPT, nem a LGT nos dão qualquer noção do que sejam actos tributários nulos. Sendo assim, teremos de recorrer ao que dispõe nesta matéria (actos administrativos nulos) o CPA, subsidiariamente aplicável por força do disposto nos artigos 2.º, alínea d) do CPPT e 2.º, alínea c) da Lei Geral Tributária».

E nos termos daquele normativo «são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade». Os vícios do acto impugnado são, portanto, em regra, fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta

forma de invalidade (cfr. arts. 133.º, n.º 1, e 135.º do CPA), sendo, ainda, admissível o vício da inexistência jurídica, a que se alude nos arts. 124.º, 137.º e 139.º, todos do CPA.

Optou-se, ali, por um regime misto na previsão dos vícios que conduzem à nulidade do acto administrativo: admitiu-se o critério da nulidade por natureza (princípio da cláusula geral), mas, por outro lado, combinou-se este critério com o da enumeração exemplificativa - a chamada nulidade por determinação da lei.

Como ensinam Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, vol. I, pág. 247.) «a nulidade constitui o regime de excepção, ao passo que a anulabilidade é o regime-regra. É o que se depreende do disposto no artigo 135.º do CPA, segundo o qual são anuláveis os “actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção.”

(...) A anulabilidade constitui uma forma de invalidade do acto administrativo que se reconduz à violação de uma regra ou de um princípio jurídico de natureza formal (de competência, de forma ou de trâmite) ou substantiva. No primeiro grupo, incluem-se: (a) a violação de regras relativas à competência do autor do acto, quando não envolvam as situações extremas de falta de atribuições, geradoras de nulidade (incompetência relativa); (b) vícios de forma, que poderão consistir na preterição de formalidades no âmbito do procedimento administrativo (arts. 54.º e segs. do CPA), na omissão ou deficiência respeitante à forma do acto (art. 120.º do CPA), desde que não se reconduza à carência absoluta da forma legal, ou na omissão ou deficiência atinente à Enunciação do objecto e dos elementos do acto (art. 123.º do CPA)».

Em suma, serão, pois, nulos os actos tributários a que falte algum dos seus elementos essenciais (elementos essenciais dos actos tributários serão aqueles que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade) e os actos indicados no n.º 2 do art. 133.º do CPA, entre os quais constam os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental e os que ofendam os casos julgados. Ora, se por um lado, se podem definir os direitos fundamentais como sendo os que «conferem posições jurídicas subjectivas individuais e permanentes, com a finalidade principal de proteger a liberdade e a dignidade das pessoas», (Cfr. Vieira de Andrade, in Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, pág. 87, citado no ac. deste STA, de 8/1/2006, rec. 0901/05.) também, por outro lado, como aponta o Cons. Jorge de Sousa, (CPPT anotado e comentado, Volume I, 5.ª edição, 2007, anotação 7 ao art. 124.º, págs. 881/882) embora a liquidação ilegal de qualquer imposto acarrete uma ofensa do direito de propriedade, que é um dos direitos fundamentais, já que estes serão todos os englobados na Parte I da CRP, que tem a epígrafe «Direitos e deveres fundamentais», pelo que tal qualificação é de estender aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, incluídos no Título III dessa Parte I, em que se engloba o direito de propriedade privada (art. 62.º), «nem todas as liquidações ilegais se podem considerar feridas de nulidade, já que a lei expressamente prevê para elas a sanção da anulabilidade, como se depreende do facto de prever um prazo para a sua impugnação (art. 102.º deste Código). Não é qualquer ofensa de um direito fundamental que a alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do Código do Procedimento Administrativo, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial. Uma ofensa deste tipo só ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável, o que não é o caso de uma liquidação ilegal, que apenas atinge limitadamente o direito de propriedade dos seus destinatários.

Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da

nulidade, por razões de proporcionalidade, terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários».

Ora, no caso em apreço, a liquidação do acto tributário em causa foi efectuada nos termos do art. 2.º, do CIMSISD que estabelece:

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

Não se verificando, nem tendo sido invocada, em relação ao acto tributário em causa, a falta de algum dos seus elementos essenciais, nos termos acima mencionados (elementos que sejam necessários para assegurar a sua exequibilidade) ou a ofensa de um direito fundamental, para efeitos do acto tributário (liquidação da Sisa).

O fundamento que sustenta a nulidade do acto tributário e conseqüente reembolso do montante pago é a declaração judicial de nulidade do negócio jurídico subjacente à liquidação da Sisa e não a nulidade do acto tributário o que se reconduz à ilegalidade da liquidação por inexistência do facto tributário gerador do imposto pelo que se configura mera anulabilidade da liquidação e não a nulidade da liquidação.

Em consequência, a anulação da sisa por virtude de transmissão que não se concretizou, mercê dos efeitos “ex nunc” atribuídos pela sentença proferida no processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo, só pode ser pedida pelo interessado nessa anulação, nos prazos previstos na lei e pelas formas processuais previstas (reclamação graciosa e/ou impugnação judicial).

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, veio a proceder à reforma da tributação do património e a aprovar, designadamente, o Código do IMT, revogando, a partir da sua entrada em vigor (01.01.2004), o CIMSISD (cfr. art. 31.º, n.º 3).

Nos termos do n.º 5 do art. 31.º, do mesmo diploma:

“Os Códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos Códigos e alterações referidos no artigo 32.º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou de redução de taxa condicionadas e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos Códigos”.

Uma vez que a transmissão (que não se concretizou por efeito da declaração judicial de nulidade do contrato) sobre que incidiu o imposto em causa ocorreu em 30-07-2002, parece-nos lograr aplicação o disposto na norma antecedente.

E, assim se entendendo, serão aplicáveis as normas do CIMSISD a seguir indicadas: “

Artigo 151.º

Os prazos para as reclamações e para as impugnações judiciais, quando se invocar, como prova de um dos fundamentos alegados, documento ou sentença superveniente aos prazos de reclamação ou impugnação, contar-se-ão desde a data em que se tornar possível obter o documento ou transitar a sentença em julgado.”

Artigo 152.º

A anulação da liquidação da sisa paga por acto ou facto translativo que não chegou a verificar-se só poderá

ser pedida, em processo de reclamação ou de impugnação judicial, até um ano ou 90 dias depois de terminado o prazo em que a liquidação, ainda que revalidada ou reformada, produzir seus efeitos, nos termos do § único do artigo 47.º

Não será de anular a liquidação quando tiver havido tradição dos bens para o reclamante ou impugnante ou este os tiver usufruído”.

No caso será inaplicável a reclamação ou impugnação prevista no artigo 153.º porquanto não existe qualquer correspondência entre os pressupostos de facto formulados na norma e a situação factual em causa.

“Artigo 179.º

Independentemente da anulação da liquidação, o Ministro das Finanças poderá ordenar o reembolso da sisa ou do imposto sobre as sucessões e doações, pagos nos últimos quatro anos, quando os considere indevidamente cobrados, observando-se, na parte aplicável, o disposto no corpo e no § 1.º do artigo 155.º” (tal preceito sempre seria inaplicável uma vez que o pedido de restituição ocorreu em 2012 e o imposto foi pago em 2002).

Um vez que no caso em análise, tendo em conta a matéria fáctica assente, os prazos para a reclamação (e impugnação) se começaram a contar a partir da data do trânsito em julgado da sentença proferida no processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo, ou seja em 03-10-2011, quando a reclamação foi apresentada em 19-11-2012 – cfr. 4 do probatório – já tinham precludido os prazos previstos no artigo 152.º do CIMSISD, sendo por isso, intempestiva.

Assim, entendemos padecer a sentença recorrida dos vícios que lhe são imputados pela Recorrente, não podendo manter-se na ordem jurídica».

1.6 Cumpre apreciar e decidir se a sentença fez correcto julgamento quando anulou a liquidação de Sisa impugnada, o que, como procuraremos demonstrar, passa por verificar:

i) se a nulidade do contrato de compra e venda, judicialmente declarada, determina a nulidade da liquidação de sisa respeitante à respectiva compra;

ii) se a nulidade do contrato de compra e venda, judicialmente declarada, determina, por força do disposto no art. 289.º do Código Civil (CC), a restituição por parte da AT do montante que recebeu a título de sisa liquidada pela compra;

iii) se, atento do disposto nos arts. 151.º e 152.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), o pedido de restituição da sisa paga com referência a uma compra cujo contrato foi judicialmente declarado nulo por decisão judicial transitada mais de oito anos depois da sua celebração, pode ser formulado mais de um ano depois do trânsito em julgado dessa decisão.

\* \* \*

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1 DE FACTO**

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1. Por escritura de compra e venda, datada de 30-07-2002, outorgada no Primeiro Cartório Notarial de Viana do Castelo, a sociedade Impugnante adquiriu à sociedade B....., S.A., NIPC ....., o prédio misto, composto por quatro edifícios fabris, com anexos e terrenos de lavradio, situada em ....., sítio da ....., freguesia de Alvarães e de Neiva, ambas de Viana do Castelo, inscrito na respectiva matriz predial sob os artigos ....., ....., .... e ... urbanos e ....., ... e .... rústicos da freguesia de Alvarães e artigos ... e .... rústicos da freguesia de Neiva, descrito na Conservatória do Registo Predial de Viana do Castelo sob o n.º .... da freguesia de Alvarães e sob o n.º ... da freguesia de Neiva – facto não controvertido e conforme ao documento n.º 5 junto com petição inicial, cujo teor se considera integralmente reproduzido;

2. Na sequência da transmissão identificada no ponto antecedente, a Impugnante liquidou, em 30-07-2002, a quantia de 96.800,00 €, a título de SISA, com o n.º 1270/2143/2002 – facto não controvertido e conforme ao documento n.º 6 junto com a petição inicial, igualmente a fls. 4 a 9 do processo administrativo apenso, cujo teor se considera integralmente reproduzido;

3. Por sentença datada de 08-06-2010 e transitada em julgado em 03-10-2011, foi declarado nulo o contrato de compra e venda identificado no antecedente ponto 1), com o inerente cancelamento de todos os registos efectuados com base no mesmo – facto não controvertido e conforme ao documento n.º 7 junto com a petição inicial, igualmente a fls. 27, 43, 44 e 62 do processo administrativo apenso, cujo teor se considera integralmente reproduzido;

4. Em 19-11-2012 a Impugnante apresentou, no Serviço de Finanças de Viana do Castelo, um requerimento de reembolso<sup>1</sup> [1 Entendido e qualificado pela Administração Fiscal como corporizando procedimento de reclamação graciosa.] da quantia de € 96.800,00, paga a título de SISA pela transmissão do prédio misto identificado em 1), e cuja nulidade do contrato de compra e venda fora declarado no âmbito do processo n.º 65/03.3TTVCT, do Tribunal do Trabalho de Viana do Castelo – facto não controvertido e conforme ao documento n.º 1 junto com a petição inicial;

5. Em 10-10-2012 foi elaborada informação e emitido o projecto de despacho de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa pela Directora de Finanças de Viana do Castelo, porquanto “o prazo para a reclamação terminou em 2012/10/02, muito antes, portanto, do dia 2012/11/19, a data em que foi apresentada a presente reclamação” – facto não controvertido e conforme ao documento n.º 2 junto com a petição inicial, igualmente a fls. 72 a 74 do processo administrativo apenso, cujo teor se considera

integralmente reproduzido;

6. Através do ofício n.º 009508, datado de 12-12-2012, remetido por carta registada, com o registo “RD021961088PT”, foi a Impugnante notificada para exercer o direito de audição prévia, sobre o projecto de decisão referido no ponto anterior – cfr. fls. 75-76 do processo administrativo apenso;

7. A Impugnante exerceu o direito de audição sobre o projecto de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa identificado em 5), nos termos constantes de fls. 82 a 88/verso do processo administrativo apenso e cujo teor se considera integralmente reproduzido;

8. Por despacho datado de 04-03-2013 foi a reclamação graciosa indeferida – cfr. fls. 106 a 108/verso do processo administrativo apenso e cujo teor se considera integralmente reproduzido;

9. A Impugnante foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em 07-03-2013 – cfr. fls. 109 a 11 do processo administrativo apenso;

10. A petição inicial dos presentes autos foi remetida a este Tribunal, via electrónica, em 22-03-2013 – cfr. comprovativo de entrega de documento de fls. 2 do suporte físico dos autos».

\*

## **2.2 DE DIREITO**

### **2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR**

Com referência à compra de um prédio, efectuada por escritura de compra e venda celebrada em 30 de Julho de 2002, a ora Recorrida liquidou e pagou na mesma data a sisa devida, no montante € 96.800,00. Essa compra e venda foi judicialmente declarada nula, por sentença que transitou em julgado em 3 de Outubro de 2011.

Em 19 de Novembro de 2012, a ora Recorrida pediu à AT a devolução da quantia paga a título de sisa pela aquisição acima referida.

A AT tratou esse pedido como reclamação graciosa e indeferiu-a, por decisão proferida em 4 de Março de 2013, com o fundamento de que estava excedido o prazo para pedir a restituição da sisa paga, que era de um ano após o trânsito em julgado da sentença judicial que anulou a compra e venda, nos termos do disposto nos arts. 151.º e 152.º do CIMSISD.

Na sequência da notificação dessa decisão, a ora Recorrida apresentou impugnação judicial sustentando, em síntese, que com a declaração da nulidade do contrato de compra, «revela-se imperioso proceder ao reembolso da quantia [...] liquidada a título de SISA pela transmissão do referido imóvel, na medida em que a mesma ficou sem efeito», não podendo conformar-se com o indeferimento da pretensão de reembolso que formulou junto da AT pois, contrariamente ao que esta considerou, deve considerar-se

apresentada em tempo, não sendo aplicáveis à situação sub judice as disposições previstas nos arts. 152.º e 153.º do CIMSISD ou dos arts. 44.º e 45.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), pois «nenhum dos mesmos prevê a hipótese de o negócio ser declarado nulo por sentença judicial transitada em julgado». Assim, considerando que estamos perante uma lacuna, entendeu dever recorrer-se «às disposições gerais que regulam o instituto da nulidade e respectivos efeitos», designadamente ao art. 289.º do CC, do qual resulta que a declaração de nulidade tem efeitos retroactivos e implica a restituição de tudo o que houver sido prestado, preferencialmente em espécie, designadamente a prestação efectuada em pagamento da liquidação de sisa; subsidiariamente, deverá tal prestação ser devolvida ao abrigo das regras do enriquecimento sem causa, previstas nos arts. 473.º e 479.º e seguintes do CC. Mais sustenta que, porque «os actos praticados à sombra do negócio nulo, nulos são também», o acto da liquidação de sisa «se encontra ferido de nulidade por decorrência da declaração de nulidade» do contrato de compra e venda, daí resultando que o valor pago a título de sisa lhe deverá ser restituído.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a impugnação judicial procedente e anulou a liquidação impugnada. Em síntese, partindo da análise dos efeitos da nulidade do contrato de compra e venda à luz da lei civil, maxime do art. 289.º do CC, considerou que a Impugnante podia pedir a restituição da sisa, atento o disposto no art. 286.º do mesmo Código. Isto, em síntese, porque a declaração de nulidade tem como consequência a obrigação de restituir tudo o que foi prestado, «incluindo as entregas a título de impostos». Assim, entende que o contribuinte podia pedir a todo o tempo que lhe fosse restituída a sisa, não colhendo o argumento que faz assentar a extemporaneidade do pedido de restituição nos arts. 150.º a 152.º do CIMSISD ou no art. 43.º do CIMT, que lhe sucedeu como regime da tributação das aquisições onerosas de imóveis. Isto, em síntese, porque tendo a nulidade do contrato de compra e venda sido anulada judicialmente o acto de liquidação é nulo por força do disposto na alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) de 1991 [que corresponde à actual alínea i) do n.º 2 do art. 161.º], que prescreve a nulidade dos actos que ofendam os casos julgados.

Em consequência, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga declarou a nulidade da liquidação, por violação do julgado no processo por que o Tribunal de Trabalho de Viana do Castelo declarou nulo o contrato de compra e venda e, em face do disposto no n.º 3 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), considerou que não se verificava a intempestividade da impugnação judicial, motivo por que perde relevância a decisão da AT, de intempestividade da reclamação graciosa.

A Fazenda Pública discorda da sentença, imputando-lhe erro de julgamento nos termos e pelos motivos que ficaram sintetizados nas suas conclusões, transcritas em 1.2.

Assim, as questões que cumpre apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.6, ou seja, são as de saber:

- i) se a nulidade do contrato de compra e venda, judicialmente declarada, determina a nulidade da liquidação de sisa respeitante à respectiva compra;
- ii) se a nulidade do contrato de compra e venda, judicialmente declarada, determina, por força do disposto

no art. 289.º do CC, a restituição por parte da AT do montante que recebeu a título de sisa liquidada pela compra;

iii) se, atento do disposto no arts. 151.º do CIMSISD, o pedido de restituição da sisa paga com referência a uma compra cujo contrato foi declarado nulo por decisão judicial, pode ser formulado mais de um ano depois do trânsito em julgado dessa decisão.

### 2.2.2 CONSEQUÊNCIAS DA NULIDADE DO CONTRATO SOBRE A LIQUIDAÇÃO DA SISA

Salvo o devido respeito, a nulidade do contrato de compra e venda, ainda que judicialmente declarada, não determina a obrigação de restituição por parte da AT do montante liquidado e pago pelo comprador a título de sisa, por força do disposto no art. 289.º do CC, como também não determina a nulidade da liquidação, por força do disposto na alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA de 1991 [actual alínea i) do n.º 2 do art. 161.º]. Vejamos:

Antes do mais, cumpre ter presente que não se confundem a relação jurídico-privada que se estabelece entre os contratantes no âmbito de um contrato de direito privado (no caso, entre o comprador e o vendedor na compra e venda cuja nulidade veio a ser judicialmente declarada) e a relação jurídico-pública que se estabelece entre um deles e o Estado, na sua vertente de Administração tributária, ainda que com referência a esse contrato (no caso, entre a AT e o comprador, em sede de sisa - imposto que visava a tributação da riqueza revelada no momento da aquisição a título oneroso de imóveis -, e constituindo o facto tributário a transmissão onerosa do imóvel).

Permitimo-nos lembrar aqui a autonomia de natureza e de estrutura do direito fiscal relativamente ao direito privado, característica que, como alertava VITOR FAVEIRO, «logo nos previne, por um modo decisivo, contra a eventual tendência para aplicarmos ao direito fiscal as estruturas jurídicas a que estamos habituados na contemplação do direito privado» (A FORMA JURÍDICA DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, pág. 30.).

Assim, a declaração de nulidade do contrato de compra e venda de um bem imóvel em causa nos autos - que tem efeito retroactivo (ex tunc) e impõe às partes a obrigação recíproca de restituição do que tiver sido prestado, como resulta do disposto nos arts. 289.º, n.º 1, e 290.º, do CC (Ou seja, declarada a nulidade de um contrato de compra e venda de imóvel, deve, em simultâneo, o comprador restituí-lo ao vendedor e este entregar àquele o respectivo preço (arts. 290.º, 874.º e 879.º do CC).) - não significa, necessariamente, que não haja lugar à tributação dos efeitos económicos desse negócio jurídico, designadamente, à liquidação da sisa e, muito menos, acarreta, como consequência, a nulidade desse acto de liquidação. Vejamos:

Com a celebração do contrato de compra e venda - que tem como efeito a transmissão da propriedade da coisa, nos termos da alínea a) do art. 879.º do CC - verificou-se o facto tributário previsto, à data, no art. 2.º do CIMSISD: a transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade sobre um imóvel. Ora, verificado o facto tributário, preenchida a hipótese legal da norma de incidência objectiva, há lugar à tributação.

A declaração de nulidade do negócio jurídico - o contrato de compra e venda - apenas produz efeitos entre

as partes e, dentro de determinado condicionalismo, relativamente a terceiros. Recorde-se, por um lado, que a declaração de nulidade do negócio jurídico respeitante a bens imóveis não prejudica os direitos adquiridos sobre eles a título oneroso por terceiro de boa-fé – desconhecedor do vício sem culpa no momento da aquisição – no caso de o registo da aquisição ser anterior ao registo da acção (art. 291.º, n.ºs 1 e 3, do CC); e, por outro, em quadro de limitação daquela excepção, os direitos de terceiro não são reconhecidos se a acção for proposta e registada nos três anos posteriores à conclusão do negócio (art. 291.º, n.º 2, do CC). Ou seja, mesmo relativamente a terceiros, particulares, a declaração de nulidade do negócio jurídico, em dadas circunstâncias, tem os seus efeitos restringidos, para assegurar quer a confiança dos adquirentes nos dados constantes do registo quer a estabilidade dos negócios jurídicos.

Ora, no que respeita aos actos de direito privado, o Estado é, em regra, um terceiro, embora interessado na produção de certos efeitos, quando a incidência dos impostos (ou até a sua garantia) tenha esses efeitos como base ou como objecto.

Assim, relativamente à AT, a declaração de nulidade do negócio jurídico não tem – nem se justificaria que tivesse, por óbvias razões de segurança (Não podemos perder de vista que os impostos visam a obtenção de receitas para financiamento do Estado e, em tese, a angariação de meios financeiros destinados a satisfazer necessidades públicas. Assim, dificilmente se conceberia a possibilidade de, a todo o tempo, a AT poder ser obrigada a restituir o que houvesse legalmente recebido a título de imposto quando o negócio jurídico que esteve na origem da liquidação se revelasse nulo.) – a virtualidade de impor à AT a devolução do montante de imposto que foi regularmente liquidado e cobrado.

É o que resulta do art. 38.º, n.º 1, da LGT, que, consagrando um regime especial e diverso do regime do direito civil, afirma, textualmente, que «[a] ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».

Na interpretação do que seja a ineficácia dos negócios jurídicos, temos de nos socorrer dos conceitos do Direito civil, atento o disposto no n.º 2 do art. 11.º da LGT («Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei») e porque a lei tributária não define directamente o conceito (Note-se que, apesar de a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, que autorizou o Governo a publicar uma lei geral tributária, no seu art. 2.º, 9), lhe ter concedido expressamente a autorização para «Definir a ineficácia em matéria tributária dos actos ou negócios que pretendam alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária», no âmbito dessa autorização o Governo não entendeu definir a ineficácia em termos diversos daqueles em que a doutrina civil define a ineficácia, designadamente restringindo-os à denominada ineficácia em sentido estrito.).

Assim, de acordo com a doutrina civilística, temos que a nulidade do negócio jurídico é uma invalidade que constitui uma modalidade da ineficácia, em sentido lato, dos negócios jurídicos (MOTA PINTO, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra Editora, 2.ª edição actualizada, pág. 591, que afirma que «[a] ineficácia em sentido amplo tem lugar sempre que negócio não produz, por impedimento, decorrente do ordenamento jurídico, no todo ou em parte, os efeitos que tenderia a produzir, segundo o teor das declarações respectivas» e que «[a] invalidade é uma espécie do género ineficácia».

No mesmo sentido, MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral Da Relação Jurídica, Livraria Almedina, volume II, 1974, pág. 411, e MENEZES CORDEIRO, Tratado de Direito Civil Português, Livraria Almedina, 2.ª edição, tomo I, pág. 639 e ss.).

Ou seja, o que o n.º 1 do art. 38.º dispõe é que, ainda que o negócio jurídico que deu origem à tributação seja declarado nulo (como, no caso, o foi o contrato de compra e venda que esteve na origem da liquidação de sisa ora impugnada), essa nulidade – invalidade que constitui uma modalidade da ineficácia, em sentido lato, dos negócios jurídicos e, como deixámos já dito, tem efeitos ex tunc à luz da lei civil – não obsta, necessariamente, à tributação; ponto é que «se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes» e estes sejam subsumíveis à previsão de uma norma de incidência tributária.

Como salientam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, no n.º 1 do art. 38.º da LGT «dispõe-se sobre a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que tenham sido produzidos apesar da ineficácia do negócio. // Tal tributação só ocorrerá se, e na medida em que, tais efeitos existam e recaiam na previsão de um tipo legal de imposto» e, após salientarem que o preceito se insere «numa certa vertente do chamado “realismo” do Direito fiscal. Determina-se a tributação dos efeitos económicos dos actos e negócios jurídicos, independentemente da eficácia ou validade dos negócios jurídicos que os visarem», insistem que «[t]êm os efeitos económicos que se tenham produzido e subsistirem, para ser tributados, de caber na previsão de uma norma tributária. Há que ter em atenção, nomeadamente, se essa norma tributa a realidade económica, ou a realidade jurídica» (Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita Editora, 4.ª edição, 2012, anotação 1 ao art. 38.º, págs. 300/301.).

Por seu turno, LIMA GUERREIRO refere que o art. 38.º da LGT «consagra, no seu número 1, a eficácia perante a Administração Tributária dos negócios jurídicos ineficazes no âmbito do direito comum, nos casos em que já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, de que resulta o direito, em tais circunstâncias, à tributação do negócio jurídico ineficaz» (Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 183.).

Em resumo, tal como a doutrina tem salientado, devem ser tributados os efeitos económicos de um negócio jurídico que se tenham efectivamente produzido, ainda que aquele venha a ser considerado nulo, conquanto essa tributação exija que esses efeitos sejam subsumíveis à previsão de uma norma de incidência.

Ora, no caso, não foi questionado que esses efeitos económicos – a transmissão da propriedade, por um lado, e a recepção do preço, por outro – se produziram e perduraram, pelo menos, ao longo do período de mais de oito anos que mediou entre a celebração do contrato e o trânsito da sentença judicial que declarou a nulidade (cf. os factos provados sob os n.ºs 1 e 3). Durante todo esse tempo, a vendedora pôde fruir do valor monetário respeitante ao preço e a compradora, ora Recorrida, pôde exercer relativamente ao prédio todos os direitos inerentes ao direito de propriedade.

É certo que, por força do efeito retroactivo que a lei confere à nulidade do contrato, há lugar à devolução do prédio e do preço (cf. art. 289.º, n.º 1, do CC), ou seja, visa-se o retorno das partes ao status quo ante, como se não tivesse havido contrato.

Mas esse efeito retroactivo da nulidade do negócio, que se impõe entre as partes, no caso entre os

contratantes, entre o comprador e o vendedor, já não é oponível à AT quando se tenham já produzido os efeitos económicos pretendidos e estes sejam subsumíveis à previsão de uma norma de incidência tributária, como resulta do n.º 1 do art. 38.º da LGT.

Isto é, o efeito retroactivo da nulidade, de que resulta que os efeitos do negócio jurídico são desconsiderados no âmbito da relação jurídico-privada estabelecida entre os contratantes, não significa que, à luz das normas tributárias, se possam, automaticamente, desconsiderar os efeitos económicos que realmente se produziram com o negócio jurídico e que cumpram a condição de «caber na previsão de uma norma tributária» (Ver nota 6 supra.). Simpliciter, a nulidade do contrato, significando em termos de direito civil que tudo se passa como se o negócio não tivesse sido realizado, não significa, para efeitos do direito tributário, que a situação material, os efeitos económicos que se produziram com a transmissão (a disponibilidade do preço, para o vendedor, e a disponibilidade sobre o prédio, para o comprador), não hajam de ser considerados, desde que haja norma que os preveja como facto tributário. É a expressão do denominado realismo do direito tributário, ao qual «não é indiferente a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que na realidade se tenham produzido».

No caso da sisa (Admitimos que assim não seja nos impostos sobre o rendimento, em que a nulidade do contrato de compra e venda e a conseqüente restituição do preço significarão a inexistência de rendimento que possa ser sujeito a tributação, i.e., a inexistência de facto tributário.), a lei consagrou um conceito de transmissão que não coincide e é mais amplo que o que resulta da lei civil com o conceito de transmissão civil. Dizem F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, após salientarem, em comentário ao art. 1.º do CIMSISD, que o conceito de transmissão, para efeitos de sisa, não coincide com a sua configuração civil: «Os §§ 1.º e 2.º do art. 2.º são elucidativos a esse respeito [...] em sede de sisa, a figura da transmissão, face aos princípios que promanam dos artigos 1.º, 2.º, 8.º, 90.º e 152.º do Código, compreende não só a transmissão civil como a transmissão económica ou a transmissão de facto, mesmo que despida de formalidades legais ou ferida de nulidades não reconhecidas judicialmente; contenta-se com a situação material da simples mudança dos possuidores dos bens pela necessidade de não deixar escapar actos que, não envolvendo transmissão civil da propriedade, revelam certa capacidade patrimonial equivalente» (Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Anotado e Comentado, Rei dos Livros, 2.ª edição, págs. 27/28.).

Tem sido jurisprudência pacífica e entendimento da doutrina que, no CIMSISD, 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. Ou seja, para a incidência em sisa, o legislador privilegia a realidade económica em detrimento, ou para além da, realidade jurídica. Como dizem F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, «Conforme referimos no artigo 1.º, o conceito de transmissão, para efeitos de sisa é mais amplo que o que resulta da lei civil. // Em tese geral, e em face da inexistência de um conceito de transmissão entre as normas respeitantes à sisa, ao contrário do que acontece quanto ao imposto sobre as sucessões e doações no § 1.º do art. 3.º, teremos de caracterizá-la de harmonia com os princípios que afluem dos artigos 1.º, 2.º, 8.º e 152.º, em face dos quais 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 mudança dos possuidores dos bens» (Idem, pág. 40.).

Assim, pode existir liquidação do imposto mesmo antes da transmissão civil (como sucede relativamente às promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, excepto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente) ou mesmo que não haja lugar a esta, pois o que releva para a tributação em sisa é o efeito económico e não a celebração do contrato. Dito de outro modo, se é certo que sempre que se verifica transmissão civil, esta terá relevância fiscal, o inverso não é verdade: a lei considera em diversas circunstâncias que há transmissão fiscal sem que se tenha verificado a transferência do direito real de propriedade. Isto, porque atende muito mais aos efeitos económicos e à sua substância que à sua forma. O que releva é a colocação do bem à disposição do adquirente e essa, no caso sub judice, não há dúvida alguma, não só ocorreu como se manteve ao longo de oito anos.

Ou seja, no caso, o facto tributário existe.

Salvo o devido respeito, a sentença decidiu como se reconhecêssemos ao direito fiscal uma justaposição exacta em relação ao direito privado, com efeitos paralelos e inteiramente correspondentes, o que, como vimos, não sucede; a sentença não faz, pois, a melhor interpretação da lei ao aplicar à relação jurídico-tributária as regras do Direito civil que regulam a nulidade do negócio jurídico, designadamente ao querer impor à AT, em consequência da declaração de nulidade do contrato de compra e venda e por força do disposto no art. 289.º, n.º 1, do CC, a obrigação de restituição da quantia liquidada e cobrada a título de sisa.

A sentença faz também decorrer a ilegalidade da liquidação impugnada da circunstância deste acto enfermar de nulidade derivada da ofensa do caso julgado, nos termos do disposto na alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA de 1991 [a que, actualmente, corresponde a alínea i) do n.º 2 do art. 161.º].

Sempre salvo o devido respeito, a sentença parte de um pressuposto que não podemos dar como verificado, qual seja o de que a liquidação ofende a decisão judicial que declarou a nulidade do contrato de compra e venda.

Como procurámos demonstrar acima, a nulidade do contrato não tem como efeito necessário a invalidade da liquidação e não pode considerar-se que este acto ofenda o caso julgado ou sequer seja desconforme com a decisão judicial que declarou a nulidade do contrato de compra e venda: uma coisa são os efeitos jurídicos que se produzem entre as partes do negócio nulo e outra são as relações jurídico-tributárias estabelecidas entre um dos contratantes e a AT, ainda que tendo origem naquele negócio ou nos efeitos económicos do mesmo.

Não vislumbramos, pois, como pode fazer-se decorrer da nulidade do contrato de compra e venda a nulidade do acto de liquidação.

Respondidas que ficaram as duas primeiras questões, logo concluímos que a sentença não pode manter-se: nem a declaração judicial de nulidade do contrato de compra e venda impõe à AT a obrigação de restituição da sisa por força do disposto no art. 289.º do CC, nem a nulidade do contrato de compra tem como consequência a nulidade da liquidação de sisa à luz do disposto na alínea h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA de 1991.

Impõe-se, pois, a revogação da sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

### 2.2.3 DA CADUCIDADE DO DIREITO DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Sem prejuízo do que deixámos dito, impõe-se ainda uma nota, motivada pelo facto de a AT ter admitido como possível – na decisão do pedido de restituição da sisa que lhe foi efectuado pela ora Recorrente e que tratou como reclamação graciosa – que, tendo o contrato de compra e venda do imóvel sido declarado nulo, o comprador pedisse à AT a restituição da sisa paga.

Se bem interpretamos a decisão que indeferiu a reclamação graciosa, nela admitiu-se que a declaração da nulidade do contrato de compra e venda, atento o seu efeito ex tunc, determine a inexistência de facto tributário, a qual constitui causa da anulabilidade da liquidação. Mais considerou a AT, nessa decisão, que essa anulabilidade era susceptível de ser invocada mediante reclamação graciosa ou em impugnação judicial e dentro dos prazos gerais fixados pelos arts. 70.º e 102.º do CPPT, respectivamente, e porque a provar por sentença superveniente – a sentença judicial que declarou a nulidade do contrato de compra e venda – o seu dies a quo deveria situar-se na data do trânsito em julgado dessa sentença, como prescrevia o art. 151.º do CIMSISD (e prescreve, actualmente, o art. 43.º do CIMT).

No entanto, atendendo a que a sentença transitou em 3 de Outubro de 2011 e o pedido de restituição (convolado em reclamação graciosa) foi formulado junto da AT em 19 de Novembro de 2012, considerou que, nesta última data, há muito estava precludido o prazo para reclamar graciosamente, que é de 120 dias, nos termos do art. 70.º do CPPT.

A Recorrida sustenta que podia deduzir reclamação graciosa a todo o tempo, porque considera que a liquidação enferma de nulidade.

Não subscrevemos nem a tese da Recorrente (de que da nulidade da compra e venda resulta a nulidade da liquidação) nem a tese que a AT sustentou na decisão da reclamação graciosa (de que da nulidade do contrato de compra e venda resulta a inexistência do facto tributário, fundamento de anulabilidade da liquidação). A nosso ver, a liquidação não enferma de invalidade alguma, seja ela a anulabilidade por inexistência de facto tributário e, muito menos, a nulidade (que, como vimos, se refere ao contrato e já não ao acto tributário de liquidação).

Mas, ainda que se considerasse que a nulidade do contrato de compra e venda tem como consequência a anulabilidade da liquidação da sisa – tese cuja aplicação ao caso sub judice afastamos no ponto anterior, mas que a AT admitiu na reclamação graciosa – sempre haveríamos de concluir que a reclamação graciosa foi apresentada bem para além do termo do prazo para o efeito, como decidiu a AT.

### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A relação jurídico-privada decorrente de um contrato de compra e venda de um imóvel, que se estabelece entre os contratantes, é distinta da relação jurídico-pública que se estabelece entre o Estado, na sua vertente de Administração tributária, e o comprador, em sede de Sisa e constituindo o facto

tributário a transmissão onerosa de um bem imóvel.

II - Os efeitos da ineficácia dos negócios jurídicos, nomeadamente os decorrentes da declaração de nulidade, não são os mesmos em direito civil e em direito tributário, existindo no direito tributário um regime próprio e específico a este respeito, consagrado no n.º 1 do art. 38.º da LGT, que estabelece que «a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».

III - Assim, a nulidade da compra e venda, declarada judicialmente mais de oito anos após a celebração do contrato, mas que produziu os seus efeitos económicos durante esse período, não acarreta a invalidade da liquidação de sisa.

\* \* \*

### **3. DECISÃO**

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e julgar improcedente a impugnação judicial.

\*

Custas pela Recorrida, em 1.ª instância e neste Supremo Tribunal [cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT].

\*

Lisboa, 27 de Outubro de 2021. – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes (relator) – Joaquim Manuel Charneca Condesso – Gustavo André Simões Lopes Courinha – com a declaração que se segue.

Declaração de voto do Ex.mo Senhor Conselheiro Gustavo Lopes Courinha:

«

#### **Processo n.º 640/13**

Votamos a decisão, embora dela divergindo quanto à temática dos efeitos tributários da declaração de nulidade do negócio jurídico.

Com efeito, não nos parece que se possa retirar do disposto artigo 38.º, n.º 1 da LGT o alcance proposto no presente Acórdão quanto à tributação pelos efeitos económicos da generalidade dos negócios viciados. E tal, por quatro ordens de razões.

Em primeiro lugar, porque é o próprio regime fiscal presente no Código do IMT e no Código do IMSISSD que

parece prever precisamente a possibilidade da recuperação do IMT/SISA em circunstâncias equivalentes às do presente caso, o que já pressuporia a existência de efeitos fiscais decorrentes da declaração de nulidade.

Em segundo lugar, porque não estamos seguros de que a “ineficácia” a que se refere o n.º 1 do artigo 38.º seja a ineficácia em sentido amplo (que engloba a nulidade) aqui propugnada - no mesmo sentido, vd. **DIOGO LEITE DE CAMPOS**, “Ineficácia dos Atos e Negócios Jurídicos”, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Viseu, 1999, pp. 187-8 e argumentos aí aduzidos.

Em terceiro lugar, porque tão-pouco concordamos com a conclusão segundo a qual, perante os efeitos retroactivos decorrentes da declaração de nulidade, se possa considerar ainda assim verificada a produção dos efeitos económicos do contrato viciado. Com efeito, sendo devolvidas todas as vantagens ocorridas durante o período decorrente entre a celebração do negócio viciado e o trânsito em julgado da respetiva declaração de nulidade - incluindo frutos do mesmo - não nos parece que a posição do putativo proprietário se possa considerar jurídico-economicamente equivalente à de um proprietário legal, na medida em que essa posição é, na falta de melhor expressão, sublimada pela decisão judicial de nulidade.

Em quarto e último lugar, porque configurando a SISA um imposto eminentemente formal, incidente sobre a circulação de direitos sobre bens imóveis e com uma incidência tipológica estrutural, nos parece pouco propensa a considerações acerca da natureza económica dos efeitos de um contrato, com abstracção dos efeitos jurídicos associados ao mesmo (ou, in casu, à sua respectiva destruição).

Gustavo Lopes Courinha »

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>