

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01018/17.0BELRS	9 de junho de 2021	Aníbal Ferraz

DESCRITORES

Imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis > Nulidade

SUMÁRIO

O tribunal recorrido tendo a sua jurisdição restringida ao tratamento de questões conectadas, exclusivamente, com relações jurídicas fiscais e, na ausência de uma norma que, no processo de impugnação judicial, lho possibilitasse, mesmo, a título incidental, errou no julgamento, que passou por versar e declarar a nulidade de cláusula negocial acessória, constante de escrituras públicas, onde, entre outros, o impugnante interveio como outorgante.

TEXTO INTEGRAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), com sede em Lisboa;

1.

A/O representante da Fazenda Pública (rFP) recorre da sentença, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) do Porto, datada de 21 de dezembro de 2020, que julgou procedente impugnação judicial, de decisão

de indeferimento de reclamação graciosa, deduzida contra ato de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e juros compensatórios, no valor total de € 19.036,76, apresentada por A....., ...

A recorrente (rte) produziu alegação, finalizada com as seguintes conclusões: «

A. A Fazenda Pública não se conforma com a Sentença sob recurso, que julgou procedente a presente impugnação judicial, deduzida contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, por seu turno, contra a liquidação de IMT e respectivos juros compensatórios, no montante total de € € 18.897,87, emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), referentes ao período de tributação de 2012, porquanto, considera que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento de direito.

B. O Impugnante (vendedor) celebrou em 27-12-2011 uma escritura de compra e venda, de 67 lotes de terreno para construção, com uma sociedade por si detida (compradora), e, posteriormente, em 6-8-2012, vendedores e compradora outorgaram nova escritura pública de rectificação da declaração negocial inicial, afirmando que o negócio estava sujeito a cláusula suspensiva nos termos da qual o negócio só produziria efeitos se o preço acordado fosse pago no espaço de seis meses a contar da data da primeira escritura. Nesta última data, foi outorgada uma terceira escritura pública na qual os contratantes declararam que a condição suspensiva - a falta de pagamento naquele prazo - se verificou.

C. Tendo por base a terceira escritura e a declaração negocial nela ínsita, os serviços da AT consideram que nesse acto está vertida uma segunda operação de transmissão (a primeira, do Impugnante para a sociedade compradora e a segunda, da sociedade para o Impugnante) e liquidaram oficiosamente IMT, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIMT, norma segundo a qual a resolução, invalidade ou extinção de um negócio por mútuo acordo é equiparada a

uma transmissão da propriedade.

D. A AT entende que a primeira escritura produziu os seus efeitos translativos, e que as declarações negociais posteriores consubstanciaram uma verdadeira resolução contratual, para efeitos de incidência objectiva do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIMT.

E. O Tribunal a quo concluiu - e bem, no entendimento da Fazenda Pública -, que, do conteúdo da denominada “condição suspensiva”, da vontade das partes na redacção da cláusula e do comportamento que precedeu o negócio e sua rectificação, o que as partes realmente apuseram ao negócio foi uma cláusula resolutiva: as partes, no primeiro negócio, efectivamente acordaram “na transferência da propriedade do imóvel, de modo a que a sociedade pudesse dispor daquele bem (seja mediante venda dos lotes, seja pela celebração de mútuo que, certamente, constituiria garantia real sobre o imóvel) para realizar capital para o pagamento do preço, preço que devia ser pago no prazo máximo de seis meses, sob pena de o negócio ser resolvido e o imóvel retornar à esfera jurídica dos vendedores.”

F. Concorda a FP que é este o sentido a retirar da(s) declaração(ões) negocial(ais), em face do comportamento e da intenção manifestados pelas partes envolvidas no negócio - o de que as partes apuseram ao negócio uma cláusula resolutiva -, pelo que tal não se controverte no presente recurso.

G. Todavia, o itinerário cognoscitivo percorrido na sentença recorrida, na interpretação jurídica dos actos praticados pelas partes na outorga da primeira, segunda e terceira escrituras, levou o julgador a uma conclusão errada, qual seja a de que as partes, juridicamente, teriam celebrado um negócio de compra e venda sujeito a termo resolutivo que teria como consequência a nulidade do negócio.

H. Não foi, porém, no entendimento da FP, o que sucedeu no caso em apreço. As declarações das partes nas primeira, segunda e terceira escrituras não contêm qualquer cláusula nula, desde logo, porque a cláusula aposta na segunda escritura

celebrada pelas partes em Agosto de 2012 é uma condição, e não um termo.

I. Estamos, clara e objectivamente, perante uma condição resolutiva, de natureza e âmbito consensual, pois vendedores e compradores reconhecem o não pagamento do preço dentro do prazo estipulado como verificação de uma condição. Dito de outro modo, no caso, a verificação do não pagamento do preço foi a condição pela qual os contratantes convencionaram a extinção do negócio inicial.

J. A Fazenda Pública, não controvertendo nem questionando o doutamente decidido pelo Tribunal a quo quanto à natureza e qualificação da cláusula como resolutiva, e, com o devido respeito, que é muito, considerando ficar evidenciado nos autos e na própria fundamentação da sentença que, ao contrário do decidido pelo Tribunal a quo, não estamos perante um termo, mas, antes, uma condição, defende, assim, a qualificação como condição resolutiva da cláusula negocial vertida e determinante das escrituras públicas celebradas no dia 6 de Agosto de 2012.

K. Nesse sentido, deve concluir-se, ao contrário do decidido pelo Tribunal a quo, que não existe qualquer vício de erro sobre os pressupostos de facto das liquidações impugnadas, uma vez que as escrituras públicas celebradas no dia 6 de Agosto de 2012 cabem na norma de incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

L. A FP defende a existência dos factos tributários, na medida em que a primeira escritura, de compra e venda de bem imóvel, operou efeitos essenciais típicos, como a transmissão da propriedade da coisa e a obrigação de entregar o preço (cfr. artigo 879.º, e 408.º do Código Civil). Apenas que, no que concerne à transferência da propriedade, ficou na dependência da verificação de um facto futuro e incerto – o pagamento do preço nas condições acordadas – que, não se verificando, determinou a ocorrência da condição resolutiva que desencadeou automaticamente a resolução do contrato e, em sua consequência, a reversão da propriedade para os vendedores.

M. Entende a FP, assim, que a segunda e a terceira escrituras consubstanciam, na

realidade, uma resolução do primeiro negócio jurídico, por mútuo acordo das partes, ao convencionarem e operarem uma verdadeira condição resolutiva, requalificando-se, assim, ao abrigo do disposto no artigo 36.º, n.º 4 da LGT, o negócio jurídico que as partes erradamente classificaram como de aposição de cláusula suspensiva (segunda escritura) e como declaração de verificação da cláusula suspensiva (terceira escritura).

N. Foi claro o intuito das partes de querer extinguir os efeitos produzidos com o negócio vertido na primeira escritura, celebrada a 27-12-2011, onde declararam já ter recebido o preço e efectuaram a transmissão de propriedade. Note-se que, então, foram, até, efectuados os registos prediais e respectivas inscrições nas cadernetas prediais em nome da sociedade compradora, que invocou isenção de IMT na aquisição dos prédios “por serem para revenda”, ao abrigo do art. 7º do CIMT, e negociou com bancos a obtenção de capital para prosseguir este seu objecto social, “sabendo” pendente a condição de pagar o preço para que o negócio não fosse resolvido.

O. “Para efeitos de tributação, a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária nos termos do n.º 4 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária.”

P. Tendo-se operado, assim, com o primeiro negócio, em 27-12-2011, uma verdadeira transmissão da propriedade, é inelutável concluir que a segunda e terceira escrituras consubstanciam uma extinção, por mútuo consenso, dos efeitos daquele negócio, que a alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT equipara, por ficção, a uma segunda transmissão da propriedade dos imóveis.

Q. Assim, considerando não só o teor literal da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, bem como a ratio legis que conduziu à sua consagração legal, assim como a unidade e coerência do sistema jurídico, mormente do CIMT, construído com a

finalidade de tributar a transmissão de propriedade, figuras parcelares e ficções jurídicas de transmissões de imóveis sitos em território nacional, independentemente do título por que as mesmas se operem, dever-se-á concluir pela legalidade dos actos tributários de liquidação ora impugnados.

R. O legislador entendeu consagrar na norma de incidência do CIMT a insignificância do título transmissivo, que mesmo não sendo civilmente eficaz, pode configurar transmissão de imóvel para efeitos de IMT, desde que enquadrável nas normas de incidência objectiva e territorial consagradas naquele diploma legal - cfr n.º 1 do art. 1.º do CIMT. A referência ao “título”, aliás, não está associada ao designado título transmissivo, à escritura pública ou ao contrato particular autenticado. O termo “título” terá, nesta norma, uma outra dimensão, procurando significar toda e qualquer forma legítima de adquirir, formal ou informalmente estabelecida. Assim, o CIMT sujeita a imposto a transmissão e não o contrato ou, dito de outro modo, sujeita-se a imposto o efeito do contrato e não a sua celebração.

S. A douta sentença recorrida, ao enquadrar os efeitos do negócio jurídico celebrado nos art. 294º e 1307º, nº 2 do C.C., faz uma errada interpretação jurídica do negócio subjacente e factos jurídico tributários inerentes ao caso em apreço. Não existiu a constituição temporária de um direito de propriedade. Existiu, sim, uma transmissão definitiva de propriedade com a primeira escritura, que foi resolvida com a verificação de condição resolutiva, ficcionando, neste caso, o CIMT uma segunda transmissão para efeitos tributários. Pelo que, a sentença encontra-se viciada por erro na aplicação e interpretação do direito, na medida em que ignora a ratio legis do art. 2º n.º 5 alínea a) do CIMT.

Sem prescindir,

T. Entende a FP que, se, de acordo com o julgado pelo Tribunal a quo, se admitisse que a declaração negocial resultante da declaração de rectificação, outorgada por escritura pública de 6-8-2012, pudesse ser considerada um termo resolutivo, tal teria como consequência que a nulidade, por via dos art. 294º e 1307º, nº 2 do C.C. apenas poderia atingir essa mesma cláusula negocial, pois a mesma não é

contemporânea nem integra o primitivo contrato de compra e venda. A autonomia e independência da convenção negocial que estabeleceria uma cláusula (termo resolutivo) contrária à lei, ou legalmente impossível, não poderia afectar o negócio inicial, pois teria como consequência o legitimar, pelo Tribunal, de uma conduta abusiva - um abuso do direito - por parte do impugnante. Abuso de direito que tinha que ser declarado pelo Tribunal.

U. A primeira escritura constituiu um negócio real de transmissão de propriedade entre o impugnante e a sociedade compradora. Assumindo por verdadeiro e por provado, como se afirma na douta sentença em sede probatório, que a sociedade não logrou obter o necessário financiamento, é inequívoco que as partes acordaram (consensualmente), oito meses após a celebração do contrato de compra e venda, a resolução desse negócio inicial, consignando na rectificação da escritura uma cláusula suspensiva e efectuando a verificação definitiva (dessa condição) no mesmo dia. O segundo negócio jurídico real traduz-se, pois, na resolução do contrato inicial enquadrado no art. 2.º n.º 5 alínea a) do CIMT.

V. O facto de as partes terem decidido denominar as escrituras celebradas no dia 06 de Agosto de 2012 como “rectificação de escritura” e “reconhecimento de verificação da condição suspensiva” não poderá prevalecer sobre a realidade substancial que se traduz na extinção de um negócio jurídico, tanto mais quando tal opção por aquelas formas jurídicas poderá consubstanciar uma forma de subtracção do negócio celebrado inicialmente a normas de incidência de imposto.

W. No caso concreto, bem sabem as partes que, se ao invés de celebrar as duas escrituras públicas datadas de 06 de Agosto de 2012, tivessem simplesmente declarado revogar o contrato celebrado, deixariam de ter subterfúgios para o enquadramento da sua situação factual na alínea a) do n.º 5 do art. 2.º do Código do IMT, atendendo a que esta disposição expressamente refere a “revogação” do contrato de compra e venda como causa de incidência de IMT.

X. Portanto, a realização das escrituras, em Agosto de 2012, de rectificação e reconhecimento mútuo de verificação daquilo que, na realidade, deve ser qualificado como condição (o não pagamento do preço dentro de um prazo) resolutive, mais não foi do que a simples e clara resolução de negócio jurídico anteriormente contratado e materialmente concretizado, resolução essa tentada através de uma chicana jurídica destinada, aparentemente, a contornar o normativo do art. 2.º n.º 5 alínea a) do CIMT, com uma impossível condição suspensiva. Foi, portanto, um certo planeamento fiscal que a norma tributária - a alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT - pretende evitar.

Y. Ora, considerar que esta outrora denominada condição suspensiva é, afinal, um termo resolutive, e atribuir-lhe, a final, na prática, a mesma consequência jurídica pretendida pelo impugnante na P.I., mais não é, por equivalência, do que permitir e legitimar o impugnante a “extinguir” o contrato de compra e venda inicial, através da oposição de cláusula nula (termo resolutive) não contemporânea nem integrante do primitivo contrato, de maneira a contornar o normativo do art. 2.º n.º 5 alínea a) do CIMT.

Z. Ou seja, considerar que a outrora denominada condição suspensiva é, afinal, um termo resolutive, e atribuir-lhe, a final, na prática, a mesma consequência jurídica pretendida pelo impugnante, mais não é do que legitimar ao impugnante, e a quem futuramente aproveitasse tal jurisprudência, um uso de formas jurídicas em claro abuso de direito (cfr art. 334.º CC).

AA. Assim, a única consequência possível será a de que a nulidade, por via dos art. 294.º e 1307.º, n.º 2 do C.C., apenas poderá atingir essa mesma cláusula negocial abusiva. A não contemporaneidade, a autonomia e independência da convenção negocial que estabelece cláusula (termo resolutive) contrária à lei, ou legalmente impossível, não pode afectar, no caso, nos termos dos art. 294.º e 1307.º, n.º 2 do C.C., mais do que a própria cláusula (termo resolutive), mantendo-se válido o negócio inicial.

Continuando sem prescindir,

BB. A admitir a tese do Tribunal a quo, no sentido de que o contrato (1º momento) seria nulo por força da verificação do termo resolutivo (2º momento), em face do disposto nos art. 294º e 1307º, nº 2 do C.C., ainda assim, estaríamos igualmente perante um facto sujeito a IMT, e as liquidações impugnadas teriam que ser consideradas válidas e mantidas, pela sua legalidade, na ordem jurídica.

CC. Com efeito, o art.º 2.º, nº 5, alínea a) do CIMT estabelece que se encontra sujeita a IMT “a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso do contrato de compra e venda ...”, o que, no entendimento da Fazenda Pública, significa que um contrato inválido (nulo ou anulável) pode estar na origem de tributação em sede de IMT, ao abrigo daquela norma.

DD. Se, aqui, o Tribunal, interpretando a cláusula convencionada pelas partes como termo resolutivo entende que essa convenção tem como efeito “tornar nulo” um negócio que, antes da “convenção rectificativa”, não o era (nem poderia ser, em face do diferimento temporal de oito meses entre o contrato de compra e venda e a declaração de rectificação em que se insere o termo resolutivo), então, temos que, forçosamente, o termo resolutivo aposto (a posteriori) funcionou como um instrumento para a extinção do negócio jurídico inicial, o contrato de compra e venda, e para a destruição do segundo facto tributável, a transmissão da propriedade da sociedade para o impugnante, por via da introdução consciente de uma invalidade no negócio.

EE. Este acordo em introduzir uma cláusula legalmente impossível ou contrária à lei obriga, ao contrário do decidido na sentença sob recurso, a que se considere a subsunção da nulidade do negócio a um dos conceitos do 2.º, n.º 5, alínea a) do CIMT, pois a norma prevê que a resolução, invalidade ou extinção seja declarada por mútuo consenso. Porque é disso que se trata na previsão da norma, como norma instrumento anti-abuso, evitar que, por acordo, as partes possam tornar nulo um negócio com o intuito de o subtrair à tributação.

FF. De tudo o que fica dito, resulta a demonstração factual e legal da justeza e validade da actuação AT, por não existir qualquer vício sobre os pressupostos de facto que justifique a anulação das liquidações impugnadas, uma vez que as escrituras públicas celebradas no dia 6 de Agosto de 2012 cabem na norma de incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

GG. Deste modo, entende a Fazenda Pública que o douto decisório incorreu em erro de julgamento quanto à matéria de direito, por errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 1.º, n.º 1, 2.º, n.º 5, alínea a) e 4.º do C.I.M.T., artigo 36.º, n.º 4 da L.G.T., e artigos 9.º, 224.º, n.º 1, 236.º, 270.º, 278.º, 292.º, 294.º, 334.º, 352.º, 369.º, 371.º, 408.º, 879.º e 1307.º do C.C..

Termos em que,

Deve ser admitido e ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda decisão recorrida, com as devidas consequências legais.»

*

O recorrido (rdo) formalizou contra-alegações e concluiu: «

01. Da instrução da causa resultaram provados um conjunto de factos que, infirmo a tese da AT, não foram impugnados pela recorrente nas alegações a que se responde.

02. Concluiu o Tribunal a quo - e bem - pela inexistência do facto tributário e sua exclusão da norma de incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, com o que julgou procedente a impugnação judicial e anulou as liquidações em mérito.

03. O fundamento jurídico eleito pelo Tribunal a quo para tal desiderato (distinto do invocado pelo ora recorrido) radica na interpretação do negócio em causa dos autos em termos tais que o mesmo estaria subordinado a um termo resolutivo - cláusula essa que ex officio decretou nula, com efeitos a todo o contrato (ex vie artigos 294.º e 1307º do Código Civil) por ter entendido (e bem) que a cláusula é uma cláusula

essencial sem a qual o negócio não seria celebrado.

04. O impugnante, ora alegante, invocou a existência de uma condição suspensiva que não se chegou a verificar, pugnando pela não produção de efeitos desse contrato.

05. Quer se adopte a posição perfilada pelo Tribunal, quer se siga a tese do Recorrido, a conclusão será idêntica: o negócio de compra e venda nunca chegou a produzir os seus efeitos, pelo que, e ao contrário do que é pressuposto dos actos impugnados, não poderia ser resolvido nem gerar os efeitos tributários pretendidos pela Administração Tributária.

06. E, salvo melhor opinião, cremos que ambas as soluções jurídicas (a decidida pelo Tribunal a quo e a proposta pelo impugnante) são enquadráveis no complexo fáctico adquirido pelo processo, sendo certo que ambas determinam a procedência da impugnação.

07. Mais relevante: qualquer uma delas atinge o desiderato último que se prossegue, i.e., a realização da Justiça de acordo com os princípios que informam o ordenamento jurídico tributário, maxime o princípio da capacidade contributiva ou da realização.

PORÉM

08. A Recorrente AT dissente da Sentença e, pela primeira vez no dissídio, propõe subsumir os factos acolhidos no probatório à existência de uma condição resolutive enquanto o fundamento jurídico subsumível à norma de incidência em causa nos autos.

09. Tal pretensão, para além de não colher, é ilegal na medida em que a AT se afasta, neste recurso, da fundamentação em que estribou o acto tributário, criando nas suas alegações uma nova fundamentação do acto, tentando sustentá-lo com uma argumentação jurídica distinta da qual geneticamente sustenta o acto - com o que violou, entre o mais, o artigo 77º da Lei Geral Tributária.

10. Com efeito, a Recorrente fundamentou o acto em função de a condição suspensiva (que não foi questionada) ter sido - supostamente - convencionada "depois do contrato" em tais termos que "a condição suspensiva a mesma apenas valerá com efeitos meramente obrigacionais, sendo ineficaz para a AT" - item 36 do

facto 17.

11. Ou seja, a AT, na fundamentação do acto, não colocou em causa nem a autenticidade nem a coincidência entre a vontade real e a vontade declarada, tão pouco contestou que se tratasse de uma condição suspensiva.

12. Porém, agora, neste recurso a AT veio corrigir / modificar / amplificar a fundamentação do acto, afirmando, em contravenção com o que estava subjacente à fundamentação do acto, que não se trata de condição suspensiva, tão pouco da sua não oponibilidade à AT nos termos antes definidos, mas sim de uma condição resolutive.

13. Jamais no procedimento e na fundamentação do acto a AT configurou a cláusula sub judice como subsumível à existência de uma condição resolutive para daí retirar efeitos tributários - comportamento que, após estar consolidada a fundamentação do acto, não pode agora adoptar.

14. Mais: a AT, no recurso que interpõe contra a Sentença a quo, não questiona mais a existência do erro-obstáculo e a inerente eficácia da escritura rectificativa de 6/08/2012, antes procura “colar-se” à narrativa da Sentença, afirmando que o Tribunal a quo concluiu “e bem” “que as partes realmente apuseram ao negócio foi uma cláusula resolutive” (conclusão E) dissentindo ser condição e não termo.

15. A partir dessa “assunção” da existência de uma cláusula resolutive por via da escritura de 6/08/2012, toda a tese do recurso em resposta diverge da fundamentação original, apresentando-se a AT a fundamentar um acto com uma realidade jurídica que não informou a sua actuação no procedimento, nem, tão pouco, sustentou os actos sob impugnação.

16. Ademais, se o Tribunal a quo decidiu - “e bem” - coisa distinta daquela que a AT imputou ao ora Recorrido, a AT admite que o enquadramento com que conformou a sua actuação e confrontou o contribuinte padecia de erro jurídico, a significar, necessariamente que os actos impugnados são ilegais.

17. A fundamentação do acto em apreço nos autos, de acordo com o que se acha consignado na Sentença a quo reside na consideração pelo “órgão decisor que a escritura em que se declarou a verificação da condição suspensiva não produz efeitos fiscais, consubstanciando uma extinção do negócio primitivo, ficcionando

como nova transmissão” (p. 44) e que “a tributação ocorria em virtude de as partes do negócio terem extinto os efeitos do primeiro negócio em virtude da celebração da terceira escritura” (p. 45)

18. O que é substancialmente diferente de se pretender fundamentar a pretensão tributária numa realidade jurídica diferente: a existência de uma condição resolutive, talqualmente o faz a AT no presente recurso.

19. Está vedado à AT - e mesmo aos Tribunais, salvo quando se trate, como se tratava no caso da nulidade declarada na Sentença, de matéria de conhecimento oficioso - procurar, após a conclusão da fundamentação, aportar diferentes argumentos de facto ou de direito para “aproveitar” o acto tributário.

20. Trata-se do princípio da proibição da fundamentação a posteriori constitui jurisprudência há muito sedimentada no ordenamento jurídico tributário, remetendo-se para a vasta jurisprudência citada no corpo das alegações da qual resulta inquestionável que não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.

21. Com efeito, e sob pena de se frustrar e deturpar as funções endógena, exógena e de controlo da legalidade, a fundamentação terá de ser actual, contextual e integrante do acto tributário, sendo irrelevante qualquer fundamentação a posteriori que pretenda suprir uma lacuna posteriormente detectada.

22. Aqui chegados terá de se concluir ser imprestável o recurso da AT por violação do princípio da proibição da fundamentação a posteriori tanto no que contende com a tese inovatória de que a cláusula contratual acessória constitui uma condição resolutive, como no que respeita às conclusões que, em termos subsidiários, são invocadas a partir da conclusão T das Alegações em resposta.

SEM PRESCINDIR

23. Sem que se desmereça a Decisão a quo o Alegante reiteram que, na sua óptica, os factos dados como provados inculcam a conclusão de que estamos, tal como consignado nos contratos dos autos, perante uma cláusula suspensiva.

24. Note-se também que Tribunal recorrido acolheu (vide p. 48) que a existência de erro-obstáculo (divergência entre a vontade e a declaração) na escritura constante do ponto 1 dos factos provados, motivou que fosse celebrada a segunda escritura (ponto 4 dos factos dados como provados) que tem a natureza de escritura rectificativa do teor incorrectamente expresso na rectificada (vide p. 49).

25. Daí que não se aceite - como a AT, em termos subsidiários, pretende inovar - que a condição suspensiva foi convencionada “depois do contrato”, nem, tão pouco, que o impugnante e a contra-parte negocial “revogaram” ou “extingiram” o mesmo.

26. Ou seja, a escritura de rectificação de 6/08/2012 tem a virtualidade de corrigir o que se disse na escritura de 27/12/2011, com a consequência de que a condição suspensiva invocada se deve ter por incorporada, passando a fazer parte integrante da escritura “original”.

27. Não existe, pois, ao contrário do alegado pela Recorrente, uma “segunda transmissão” que habilitasse a AT a socorrer-se do no art. 2º n.º 5 alínea a) do CIMT.

28. Chega-se a tal conclusão quer por via do entendimento plasmado na Sentença recorrida entendeu (não existe uma “segunda” transmissão, pois que a “primeira” é nula e de nenhum efeito atenta a essencialidade da cláusula viciada por força dos artigos 294º e 1307.º do Código Civil).

29. Na lógica da Sentença o que as partes pretenderam - ab initio - foi uma constituição temporária de um direito de propriedade através da aposição de um termo resolutivo, opção que a Sentença entendeu violadora de normas de ordem pública e assim fulminou o negócio - primeira escritura - com a nulidade.

30. Igualmente se atinge tal desiderato se se interpretar que, tal como textualmente consta dos documentos contratuais, estamos perante uma verdadeira condição suspensiva atento o primado da vontade e da liberdade contratual no âmbito do direito obrigacional.

31. O contrato constitui um encontro de vontades das partes contraentes, cuja limitação é, regra geral, apenas e só, a intenção dos contraentes, razão pela qual a alteração na ordem jurídica prosseguida com o negócio é aquele que corresponde à vontade livre das partes (com a excepção, que aqui se pode enquadrar, da nulidade do contrato, conforme vem sentenciado).

32. A vontade das partes (do impugnante e demais comproprietários e da sociedade B....., Lda.), manifestada aquando da celebração do contrato em 27/12/2011 foi a de celebrar um contrato de compra e venda sujeito a condição suspensiva, tal como, aliás, o vieram expressamente a declarar por escritura de rectificação de 6/08/2012.

33. Pelo que a escritura de rectificação de 06/08/2012 não alterou o contrato de 27/12/2011; o contrato era já - na representação e vontade das partes, que é o que releva - uma compra e venda sujeita a condição suspensiva (ou, concedendo, um termo resolutivo, conforme interpreta o Tribunal recorrido), servindo a escritura de rectificação unicamente para consignar e corrigir o erro na declaração da vontade vertida na escritura inicial e que ambas as partes reconheceram.

34. E assim sendo, e desde logo, a questão de saber se a escritura de rectificação é ou não oponível à AT nem se afigura de formulação adequada, pois que o que releva é que as partes, desde sempre, conformaram as suas vontades no sentido de fazer depender os efeitos do negócio a um evento futuro ainda que não o tivessem expressado inicialmente - realidade que, no essencial, o Tribunal reconheceu e com o qual a AT se conformou.

35. Porém, a AT vem afirmar que, afinal, as partes pretenderam resolver o contrato de 27/12/2011 em função de uma condição resolutiva, fundamento que, como se afirmou, nunca fez parte do objecto dos autos.

36. De todo o modo, sempre se diga que tal hipótese não tem a mínima correspondência com o texto do contrato, não resulta da declaração das partes e não pode ser imputada à vontade dos contratantes, pelo que é ilegítima e infundada a afirmação consignada de que o ora recorrido e demais outorgantes operaram a revogação.

37. Atenta quer a nulidade decretada pela Sentença a quo, quer a não verificação da condição suspensiva de que dependia a efectiva consumação contratual, não ocorreu qualquer acto translativo da propriedade que se subsume às previsões do estatuído na alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

38. Baixando aos factos, e pese embora - e pelas razões provadas de necessidade de realizar capital, cf. pontos de facto 8, 9 e 10 - a sociedade compradora tenha

praticado actos como se proprietária fosse (vide pontos de factos 2 e 3), a verdade é que, como se lê a p. 51 da Sentença “não se pode olvidar aquilo que o Impugnante alegou e provou nesta sede (...): a obtenção de capital para pagamento do preço dependia de ou da celebração de mútuo bancário para execução do projecto de promoção dos lotes, ou da venda antecipada de alguns lotes”.

39. Ou seja, as partes, configurando-se a cláusula acessória tanto como termo resolutivo ou como condição suspensiva pretenderam, materialmente, impedir a transmissão “efectiva” dos lotes para a sociedade co-outorgante, de tal sorte que a declaração de não verificação da condição suspensiva (ou atingido o termo do contrato) não ocorre um re-ingresso da propriedade na esfera jurídica do impugnante, mas a manutenção do direito de propriedade na sua esfera patrimonial, não ocorrendo, assim, qualquer facto gerador da obrigação tributária.

40. A vontade das partes era a de que o negócio de compra e venda só existisse, e com ela a transmissão da propriedade, caso fossem cumpridas as condições, nomeadamente o pagamento do preço, no prazo estipulado, o que não ocorre.

41. Efeito, de resto, em tudo igual – por que igual é a substância e os pressupostos de facto que co-envolvem o negócio - à perspectiva adoptada pelo Tribunal quando classifica a cláusula acessória como termo resolutivo e depois o apoda de nula.

42. A “primeira” transmissão, num cenário e no outro, não chegou a ocorrer.

43. O Código do IMT, com as previsões ínsitas na alínea a) do n.º 5 do seu artigo 2º visa sujeitar a imposto as situações em que ocorre a extinção de um contrato de compra e venda com o pressuposto de que a propriedade haja sido transmitida, jurídica ou economicamente, para o adquirente.

44. A lógica da norma de incidência em questão radica na constatação da evidência de que a extinção da transmissão da propriedade do bem para o adquirente em resultado do contrato de compra e venda terá como significado uma segunda transmissão, desta vez do primitivo adquirente para o primitivo alienante.

45. Tal pressuposto não ocorre no caso vertente, na medida em que sempre esteve no espírito e na vontade das partes - ainda que formalmente só o haja sido consignado através da escritura de rectificação de 06/08/2012 que veio rectificar o erro nas declarações corporizadas na escritura de 27/12/2011 - que a transferência

patrimonial ocorresse se, dentro do prazo, se verificasse o pagamento do preço (afinal, a razão de ser da opção tomada, como bem percebeu a Sentença recorrida).

46. De tal sorte, a compra e venda e inerente transmissão da propriedade apenas ocorreria e teria validade jurídica se - e apenas se - fosse pago o preço no prazo de seis meses tal como consta da aludida escritura de rectificação de 06/08/2012.

47. O que - facto indiscutido - não veio a acontecer e, nessa medida, a propriedade dos imóveis aqui em causa não se transmitiu para a sociedade no momento da celebração do contrato, nem posteriormente para o recorrido porque nesse prazo seis meses (termo) não se verificou a condição (pagamento integral do preço).

48. Aqui chegados a sociedade outorgante - materialmente (que é o que releva no Direito Tributário) - nunca chegou a adquirir a propriedade dos imóveis, que sempre permaneceu na titularidade do Recorrido e demais co-proprietários, não ocorrendo facto gerador de imposto por não se ter consumado qualquer efectiva transmissão.

49. Pelo que são ilegais os actos impugnados e deverá soçobrar a pretensão recursória da AT.

Nestes termos, e nos melhores de direito que V. Exas. suprirão, deverá o recurso ser julgado improcedente, por infundado, e mantida a decisão do Tribunal a quo, como que V. Exas. farão a habitual e são

JUSTIÇA! »

*

A Exma. Procuradora-geral-adjunta emitiu parecer, concluindo no sentido da improcedência do recurso e manutenção da sentença recorrida.

*

Cumpridas as formalidades legais, compete conhecer e decidir.

II.

Na sentença recorrida, em sede de julgamento factual, encontra-se exarado: «

Factos Provados:

1. Por escritura pública outorgada em 27 de Dezembro de 2011, o Impugnante e outros, representados por procurador, emitiram declaração de venda de 67 lotes de terreno para construção, nela figurando como compradora a sociedade “B....., Lda.”, documento cujo teor se dá integralmente por reproduzido, designadamente o seguinte (cfr. cópia de escritura pública junta à reclamação graciosa):

“(...) DECLAROU O PRIMEIRO POR SI E EM NOME DOS SEUS REPRESENTADOS:

Que são donos, em comum, de sessenta e sete lotes de terreno destinados a construção, sitos na freguesia de Guifões, concelho de Matosinhos, os quais resultaram do processo de loteamento, autorizado pelo Alvará mil cento e trinta e dois barra onze da Câmara Municipal de Matosinhos, a que foi sujeito o prédio urbano sito na Rua, na dita freguesia de Guifões, descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o número, anteriormente inscrito na matriz sob o artigo (...)

Que, pela presente escritura, vendam à sociedade que o segundo representa pelo preço global de OITO MILHÕES SETECENTOS E NOVENTA E TRÊS MIL EUROS, os referidos lotes de terreno, que a seguir se descrevem: (...)

Que do referido preço foi já recebido, em numerário, o montante de seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos, sendo o restante montante, correspondente ao valor garantido por hipoteca acima mencionada, assumido na totalidade pela sociedade compradora.

DECLARAM OS SEGUNDOS OUTORGANTES:

Que para a sociedade sua representada aceitam esta venda, nos termos exarados e

que os imóveis adquiridos se destinam a revenda.

Que com esta compra assumem o valor garantido pela hipoteca acima referida, no montante de dois milhões quinhentos e trinta e nove mil novecentos e quarenta e três euros e quarenta e oito cêntimos, e que está incluído, proporcionalmente, nos valores de venda dos lotes, conforme tudo consta da liquidação de IMT efectuada; (...)"

2. Com data de 6 de Janeiro de 2012, a sociedade B....., Lda. apresentou requerimento junto do Serviço de Finanças de Matosinhos 1, cujo teor se dá integralmente por reproduzido, designadamente o seguinte (cfr. doc constante do PA):

"1) - Por escritura pública realizada no passado dia 27 de Dezembro de 2011 no Cartório Notarial de, adquiriu pelo preço global de € 8.793.000,00 sessenta e sete (67) lotes de terreno destinados a construção, sitos na Rua, freguesia de Guifões, concelho de Matosinhos;

2) Os referidos Lotes estão inscritos na respectiva matriz sob os nºs a

3) Os citados imóveis destinam-se a revenda;

e requerer a V. Ex^a o seguinte:

4) Que, nos termos do artº 9º, e) do Código do IMI, a tributação do imposto sobre imóveis sobre os referidos prédios seja suspenso pelo prazo de 3 anos."

3. Em 09 de Janeiro de 2012, os 67 lotes de terreno para construção identificados em 1) constavam do balancete de contas da sociedade B....., Lda. (cfr. doc constante do do PA);

4. Por escritura pública outorgada em 06 de Agosto de 2012, os outorgantes emitiram declaração de rectificação da escritura identificada em 1), da qual resultaram as seguintes declarações negociais (cfr. cópia de escritura pública a constante do PA):

"DECLARARAM OS OUTORGANTES:

Que celebraram no Cartório Notarial do Porto da Notária, no dia vinte e sete de Dezembro de dois mil e onze, exarada a folhas 6 do livro de notas 178-A, uma escritura de compra e venda;

Que, na dita escritura, os ditos (...), disseram vender à sociedade que os segundos outorgantes representam, pelo preço global de oito milhões setecentos e noventa e três mil euros, os imóveis aí identificados;

Que os vendedores declararam já ter recebido, em numerário, parte do preço no montante de seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos (6.253.056,52 euros). Foi ainda declarado que a restante parte do preço foi paga pela sociedade compradora, aos vendedores, mediante a assunção da dívida garantida por uma hipoteca registada sobre o prédio então descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o número - Guifões, a favor do Município de Matosinhos, definitivamente registada pela inscrição “ap. mil duzentos e trinta e nove, de dezasseis de novembro de dois mil e onze;

Que, no seguimento da mencionada escritura de compra e venda, os imóveis objeto da mesma escritura, aí melhor identificados, foram todos registados definitivamente a favor da sociedade adquirente (...)

No entanto, nessa escritura foram feitas declarações incorretas, por ambas as partes, em particular quanto ao recebimento do preço da compra e venda aí titulada, declarações essas que foram precipitadas, uma vez que não correspondem totalmente à realidade que, entretanto, se verificou;

Na verdade, a parte do preço, que se disse ter sido paga em numerário, não chegou a ser paga aos vendedores, não tendo saído, portanto, da caixa da sociedade compradora, o que é facilmente comprovável pela verificação da contabilidade daquela sociedade;

Assim, e porque o negócio não ficou corretamente formulado, não refletindo a realidade contabilística de ambas as partes, vêm, por esta escritura, retificar aquela escritura outorgada (...) no sentido de ficar a constar o seguinte:

-- O preço, do montante global de oito milhões setecentos e noventa e três mil euros (8.703.000,00 Euros) será pago da seguinte forma:

a) quanto a seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e

cinquenta e dois cêntimos (6.253.056,52 Euros), deverá ser pago, em numerário, pela compradora, aos vendedores, no prazo de seis meses, contados de vinte e sete de Dezembro de dois mil e onze;

b) O remanescente será pago mediante a assunção, por parte da compradora, da dívida de igual montante que os vendedores têm para com o Município de Matosinhos, dívida essa garantida pela hipoteca sobre o prédio então descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos (...), assumindo a sociedade compradora a responsabilização pelo pagamento desta dívida, concomitantemente com o pagamento em numerário, ou seja, no prazo de seis meses, contados daquele dia vinte e sete de dezembro de dois mil e onze; E que a presente compra e venda fica sujeita à condição suspensiva de o pagamento integral do preço se verificar no prazo de seis meses, contados de vinte e sete de dezembro de dois mil e onze. Até ao referido pagamento os vendedores mantêm a posse dos prédios objeto da aludida escritura.”

5. No dia 6 de Agosto de 2012, o Impugnante e outros celebrou terceira escritura pública, igualmente outorgada com a sociedade “B....., Lda.”, cujo teor se dá integralmente por reproduzida, designadamente o seguinte (cfr. cópia de escritura pública constante do PA):

“DECLARARAM OS OUTORGANTES:

Que, celebraram no Cartório Notarial do Porto da Notária, no dia vinte e sete de Dezembro de dois mil e onze, exarada a folhas 6 do livro de notas 178-A, uma escritura de compra e venda;

Que, tendo-se verificado definitivamente a condição suspensiva a que ficou sujeita a compra e venda objeto dessa escritura, uma vez que, quer a parte do preço que deveria ter sido paga em numerário, quer a parte restante, a pagar mediante a assunção da dívida que os vendedores tinham para com o Município de Matosinhos, não foram pagas, pela presente escritura reconhecem que a aludida compra e venda não produziu quaisquer efeitos, quer legais, quer fiscais, quer para a parte

compradora, quer para a parte vendedora;

Efectivamente, como é facilmente comprovável, nem a parte do preço em numerário foi paga pela sociedade compradora aos vendedores, nem a dívida garantida pela hipoteca registada sobre o prédio então descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o número mil setecentos e setenta e um - Guifões, favor do Município de Matosinhos, definitivamente registada pela inscrição “ap. mil duzentos e trinta e nove, de dezasseis de novembro de dois mil e onze, foi assumida pela vendedora, conforme fora convencionado;

Em consequência, como já se disse, o negócio não chegou a realizar-se, não tendo havido, por isso, transferência de propriedade nem de posse para a sociedade compradora, a dita “B....., Lda”, pelo que os segundos outorgantes, em nome da referida sociedade, autorizam o cancelamento total da inscrição de aquisição definitiva daqueles prédios a favor da dita sociedade, objecto da inscrição da “ap. quatro mil seiscentos e trinta e um, de vinte e oito de Dezembro de dois mil e onze”.

6. No dia 07 de Agosto de 2012, o Impugnante e outros promoveu junto da 1.ª Conservatória do Registo Predial do Porto o cancelamento do registo da propriedade dos imóveis identificados em 1), 2) e 3) a favor da sociedade "B....., Lda." (cfr. documento 1 junto com a p.i.);

7. A sociedade compradora tinha por sócios, à data dos negócios, os alienantes declarantes identificados nos itens 1), 2) e 3), à excepção de C..... e D....., cônjuges, respectivamente, dos declarantes e sócios E..... e F..... (certidão permanente da sociedade, documento 5 junto com a p.i.);

8. O pagamento do preço acordado nas escrituras públicas identificadas em 1) e 2) dependia ou de um contrato de mútuo que a sociedade ia celebrar com entidades bancárias, ou do recebimento dos sinais dos preços aquando da celebração de contratos de revenda dos lotes;

9. Os contratos de mútuo e de compra e venda dos lotes identificados em 8) não se concretizaram;

10. O contrato de compra e venda dos 67 lotes de terrenos para construção tinha por objectivo o recebimento do preço, por parte dos vendedores, num curto período de tempo;

11. Em 11 de Outubro de 2012, o Impugnante e outros entregou requerimento junto do Serviço de Finanças de Matosinhos 1, cujo teor se dá integralmente por reproduzido, designadamente o seguinte (cfr. doc constante do PA):

“Vêm requerer o Cancelamento de Averbamento a favor da sociedade B....., Lda. nipc, relativamente aos artigos matriciais urbanos números a da freguesia de Guifões nos seguintes termos e fundamentos (...)”

12. O Serviço de Finanças de Matosinhos 1 remeteu ao Impugnante, por carta registada com aviso de recepção, ofício com o assunto "LIQUIDAÇÃO DE IMT NOS TERMOS DA ALÍNEA A) DO Nº 5 DO ARTº 2º DO CIMT", cujo teor se dá integralmente por reproduzido (cfr. doc constante do PA);

13. Em 03 de Dezembro de 2012, o Impugnante remeteu ao Serviço de Finanças de Matosinhos 1 pronúncia em sede de audiência prévia, em sequência dos ofícios identificados em 8) (cfr. fls. 132 e ss do PA);

14. O Serviço de Finanças de Matosinhos 1 remeteu ao Impugnante, por carta registada com aviso de recepção, ofício datado de 01 de Junho de 2016, com o assunto “LIQUIDAÇÃO DE IMT NOS TERMOS DA ALÍNEA A) DO Nº 5 DO ARTº 2º DO CIMT”, cujo teor se dá integralmente por reproduzido, designadamente o seguinte (fls. 249-312 do PA):

“Fica V. Ex.^a, por este meio notificado do despacho de indeferimento, proferido em 30-03-2016 pelo chefe de finanças adjunto relativamente ao exercício do direito de audiência rececionado neste Serviço de Finanças em 03-12-2012, do qual se envia

cópia.

(...)

Mais fica notificado para no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da assinatura da presente notificação, solicitar guias para pagamento do IMT, Imposto de Selo da verba 1.1, dos juros compensatórios e liquidação da respectiva coima nos termos do nº 3 do artº 33º do RGIT, conforme elementos e valores constantes da demonstração da liquidação que se junta (no verso do presente ofício e na sua folha seguinte) e que faz parte da presente notificação.

(...)

INFORMAÇÃO

(...) apresentam comunicação no sentido de exercício de audição prévia, no âmbito de notificações efectivadas pelo serviço de finanças, para liquidação de IMT, que se mostra devido, nos termos do nº 5 do artº 2º alínea a) do CIMT.

Por escritura de 2011.12.27, no cartório sito na Rua nº, Porto, perante a Exma. Notaria Lic, os expoentes, venderam o seu direito de propriedade, que em comum detinham, e que incidia sobre 67 lotes de terreno destinados a construção os quais resultam do processo de loteamento autorizado pelo alvará 1132/11 da Câmara Municipal de Matosinhos, a que foi sujeito o prédio urbano sito na Rua da ex freguesia de Guifões, e descrito na conservatória do registo Predial Matosinhos sob o nº, e anteriormente inscrito na matriz sob o artº, à sociedade, B..... Lda, nif, Por esta aquisição não foi liquidado IMT, face a invocada isenção, nos termos do artº 7º CIMT. Da escritura consta que os vendedores já receberam o preço. Tais imóveis foram devidamente contabilizados na escrituração da sociedade adquirente, conforme documentos juntos a pedido de não sujeição a IMI (copia do respectivo registo contabilístico e vinheta do TOC). Deu-se a transmissão da propriedade por via do contrato e consolidada com o respectivo registo.

Tal escritura veio a ser rectificada em 06 de Agosto de 2012 (sete meses e 10 dias depois), sendo aposta, condição suspensiva. Nesse mesmo dia 06 de Agosto de 2012, foi lavrada escritura de reconhecimento da verificação definitiva da condição suspensiva e reconhecem que a escritura de 27 de Dezembro de 2011 não produziu

efeitos. Estas duas últimas escrituras foram lavradas no cartório notarial da Exma. Lic. sito na Av^a da da cidade do Porto.

No exercício do direito de audição, vem a mandatária em 32 artigos referir:

1 - Que se realizou a escritura de alienação dos lotes para a referida sociedade (artº 1º 12º).

2 - Que a mesma foi corrigida no sentido de expressar na mesma condição suspensiva.

3 - Que o pagamento do preço se não realizou (artº 3º)

4 - Que deste modo a venda não se chegou a realizar (artº 5º).

6 - Que a escritura pública de reconhecimento de verificação da condição suspensiva não configura qualquer ato ou facto translativo a luz do código civil. (artº 10º e seguintes).

Efectivamente não estamos na presença de qualquer vício de invalidade ou anulabilidade, antes sim de uma declaração de vontades, com os seus efeitos jurídicos relevantes no âmbito civil e fiscal.

Ora, na data em que é celebrada rectificação a escritura inicial, no sentido de nela constar a condição suspensiva, já, tal condição se tinha verificado, pelo que se deve separar os efeitos jurídicos, dos negócios contratados, face a código civil, e à expressa pelo legislador na lei fiscal, ao ficcionar como incidência objectiva em IMT, “a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, de contrato de compra e venda ou troca de bens imóveis e as dos respectivo contrato promessa, quando, neste ultimo caso, ocorram depois de passados 10 anos sobre a tradição ou posse”.

Os argumentos apresentados no exercício do direito de audição, não podem assim proceder.

(...)

DESPACHO

De harmonia com o que vem informado, e analisados os factos e argumentos apresentados, verifica-se que se não alteraram os pressupostos que estiveram subjacentes à notificação para o exercício do direito de audição. A rectificação da escritura, salvo melhor opinião, nos termos em que foi feita, apenas produz efeitos

entre as partes, não produzindo efeitos perante a AT. O código de IMT pretende tributar as situações em que havendo uma transmissão de propriedade do bem para o adquirente em resultado de contrato de compra e venda, a sua extinção irá naturalmente operar uma segunda transmissão desta vez do adquirente para o alienante. Assim, promovam-se as liquidações de IMT que se mostram devidas, tudo, nos termos da alínea a) do nº 5 do art.º 2.º do referido código, e consequente notificação, dela constando os respectivos meios de defesa.”

15. Com data de 15 de Setembro de 2016, foi emitida liquidação de IMT e respectivos juros compensatórios, cujo teor se dá integralmente por reproduzido (cfr. doc constante do PA);

16. No dia 06 de Outubro de 2016, o Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IMT identificada em 15), cujo teor se dá integralmente por reproduzido (fls. 2 e ss PA da reclamação graciosa);

17. Sobre a reclamação graciosa identificada em 16) recaiu decisão de indeferimento, assente em informação cujo teor se dá integralmente por reproduzido, notificada ao Impugnante através do ofício n.º 648 de 17 de Fevereiro de 2017, designadamente o seguinte (fls. 89 e ss do PA da reclamação graciosa):

“Despacho:

Concordo, pelo que indefiro o pedido quanto à anulação das liquidações de IMT e defiro o pedido quanto às liquidações de juros compensatórios.

Dispensado o direito de audição prévia nos termos da al) c) do nº 3 da Circular 13, de 08/07/1999 – Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

Executem-se os procedimentos necessários.

Notifique-se.

Em 2016.12.19

(...)

4. Na perspectiva da AT, não assiste qualquer razão ao Reclamante, encontrando-se

o acto de liquidação aqui discutido suficiente e cabalmente fundamentado, porquanto externa as razões de facto e de direito que estão na sua base.

5. Vejamos o que diz o despacho reclamado: "De harmonia com o que vem informado, e analisados os factos e argumentos apresentados, verifica-se que se não alteraram os pressupostos que estiveram subjacentes à notificação para o exercício do direito de audição. A rectificação da escritura, salvo melhor opinião, nos termos em que foi feita, apenas produzindo efeitos perante a AT. O código de IMT pretende tributar as situações em que havendo uma transmissão de propriedade do bem para o adquirente em resultado de contrato de compra e venda, a sua extinção (dos efeitos do contrato) irá naturalmente operar uma segunda transmissão desta vez do adquirente para o alienante. Assim, promovam-se as liquidações de IMT que se mostram devidas, tudo, nos termos da alínea a) do n.º 5 do art.º 2º, do referido código, e consequente notificação, dela constando os respectivos meios de defesa."
(SIC)

6. Assim, facilmente se conclui que aquele despacho verte fundamentação suficiente sobre os motivos, de facto e de direito, que determinaram a liquidação do IMT aqui reclamada, ou seja, havendo uma transmissão de propriedade do bem para o adquirente em resultado de contrato de compra e venda, a sua extinção irá naturalmente operar uma segunda transmissão desta vez do adquirente para o alienante, situação subsumível na alínea a) do n.º 5 do art.º 2º do CIMT.

7. Entrando na informação que agrega o despacho fundamentador da liquidação verifica-se que foi clarificada a seguinte factualidade:

- Que, em escritura pública de 27.12.2011, os aqui Reclamantes venderam o seu direito de propriedade, que em comum detinham, e que incidia sobre 67 lotes de terreno destinados a construção, que resultaram do processo de loteamento autorizado pelo alvará 1132/11 da Câmara Municipal de Matosinhos, a que foi sujeito o prédio urbano descrito na conservatória do registo predial de Matosinhos sob o n.º, à sociedade B....., Lda.
- Que por esta aquisição não foi liquidado IMT, face a invocada isenção, nos termos do art.º 7º do CIMT.
- Da escritura consta que os vendedores já receberam o preço.

- Os referidos imóveis foram contabilizados na escrituração da sociedade adquirente, conforme documentos juntos a pedido de não sujeição de IMI (cópia do respectivo registo contabilístico e vinheta do TOC)
- Aquela escritura foi rectificada em 06.08.2012 (sete meses e 10 dias depois) sendo aposta condição suspensiva.
- Nesse mesmo dia (06.08.2012) foi lavrada escritura de reconhecimento da verificação definitiva da condição suspensiva e reconhecem que a escritura de 27.12.2011 não produziu efeitos.

8. Factualidade que suportou a decisão de que se estaria perante uma realidade que o legislador sujeitou a imposto, ou seja, que se estava perante uma transmissão fiscal, pois como manifesta aquela decisão, tendo ocorrido a primeira transmissão, que produziu efeitos civis e fiscais, a sua extinção determinará a sua sujeição a imposto nos termos propostos pela al. a) do n.º 5 do art.º 2º do CIMT.

9. Portanto e contrariamente ao alegado pelo Reclamante a decisão reclamada indicou expressamente qual o facto jurídico, das várias hipóteses levantadas pela norma de sujeição, que considerou verificado como sujeito a incidência de IMT.

10. Donde, o órgão decisor deu integral cumprimento ao disposto no art.º 77º n.º 2 da LGT, norma que versa sobre a fundamentação e eficácia dos actos tributários, pois mostrou, detalhadamente, os fundamentos que motivaram a liquidação do IMT, assim como identificou a norma legal aplicável, pelo que improcede o pedido fundado em tal vício.

11. Nos pontos 25 a 65 da PI o Reclamante alega que a liquidação de IMT deverá ser anulada por violação de lei decorrente da inexistência de facto tributário, pois, na sua perspectiva, não ocorreu qualquer transmissão (ou ficção da mesma) operada pela sociedade "B....., Lda" para os aqui Reclamantes, porquanto anteriormente não terá ocorrido qualquer transmissão destes para aquela sociedade.

12. Acrescenta que a lei tributária, concretamente o disposto no artigo 73º da LGT permite afastar a ficção, demonstrando que inexistiu transmissão, ainda que ficcionada, por não se verificarem os respectivos pressupostos objectivos, o que pretende demonstrar.

13. E neste propósito alegam que foi celebrado um contrato de compra e venda

entre os ora Reclamantes e a sociedade "B....., Lda", mas que esse contrato foi sujeito a condição suspensiva - o pagamento do preço no prazo de seis meses - que não se verificou, motivo por que não ocorreram os respectivos efeitos típicos, quais sejam a transmissão da propriedade e o pagamento do preço (cf. Art.º 874º do CC).

14. E acrescenta que se não houve transmissão da propriedade por não se ter verificado a condição suspensiva será óbvio que também não houve nova transmissão (real ou ficcionada) da compradora para os alienantes.

15. Concretiza - ponto 43 da PI - que "a intenção das partes, se bem que não correctamente vertida nas declarações constantes da escritura nos termos em que inicialmente foi celebrada foi, como fizeram constar na rectificação que nela operaram, desde o primeiro momento, a de subordinar os efeitos da compra e venda - a transferência da propriedade e mesmo da posse dos lotes de terreno - à condição de o preço ser pago no período de seis meses (cfr. Art. 270.º do CC)"

16. E conclui - ponto 44 da PI - que essa condição não se verificou, pelo que não ocorreu a transmissão da propriedade, efeito real do contrato de compra e venda.

17. Ora, na perspectiva da AT não assiste qualquer razão ao Reclamante, e o que resulta dos autos, de modo inquestionável, é que com a celebração da escritura pública de 27.12.2011 ocorreram os efeitos típicos do contrato de compra e venda, quais sejam a transmissão da propriedade e o pagamento do preço,

18. reconhecendo as partes contratantes em escritura de 06.08.2012 a extinção, a revogação, por mútuo acordo, dos efeitos daquele contrato de compra e venda, como seja a transferência da propriedade para os iniciais vendedores, o aqui Reclamante.

19. Diz o artigo 874º do CC que a compra e venda é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa ou outro direito, mediante um preço,

20. ocorrendo por mero efeito do contrato, salvas as excepções previstas na lei, a transferência de direitos reais sobre coisa determinada, como prevê o artigo 408º do CC.

21. De acordo com o disposto no artigo 879º do CC a compra e venda tem como efeitos essenciais a transmissão da propriedade da coisa (efeito real), bem como a

obrigação de entrega da coisa e obrigação de pagar o preço (efeitos obrigacionais).

22. Conclui-se das referidas normas que, no contrato de compra e venda, a transmissão dá-se por mero efeito do contrato, não depende da traditio, nem da posse simbólica, nem de quaisquer outras formalidades, como seja o registo de aquisição.

23. E, após se ter consumado a primeira transmissão, verificadas alguma das formas de extinção, por mútuo acordo, do contrato inicial, previstas na alínea a) do n.º 5 do art.º 2º, ocorrerá para a lei fiscal uma (nova) transmissão sujeita a imposto.

24. E neste quadro jurídico, o que consta dos presentes autos, e documentos autênticos aí juntos, é que:

a) Em escritura pública de 27.12.2011, o aqui Reclamante declarou vender 67 lotes de terreno destinados a construção, que resultaram do processo de loteamento autorizado pelo alvará 1132/11 da Câmara Municipal de Matosinhos, que se encontram devidamente identificados naquela escritura, pelo preço de oito milhões setecentos e noventa e três mil euros

b) A sociedade "B....., Lda" na mesma escritura, declarou comprar os referidos imóveis

c) Foi declarado pelas partes que o preço, em parte em numerário (seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos) e parte mediante assunção pela sociedade compradora da hipoteca registada sobre o prédio de cujo loteamento resultaram os referidos 67 lotes (no valor de dois milhões quinhentos e trinta e nove mil novecentos e quarenta e três euros e quarenta e oito cêntimos), foi recebido.

d) A sociedade compradora declarou, naquele mesmo documento autêntico, que os imóveis adquiridos se destinam a revenda.

e) No referido documento foram juntos os comprovativos de liquidação de IMT nos montantes de €0,00.

f) Em 06.08.2012, as partes outorgantes da escritura de compra e venda identificada em a), vêm rectificar aquela escritura invocando que foram feitas declarações incorrectas por ambas as partes, pois

(i) a parte do preço em numerário não chegou a ser paga aos vendedores e exaram

que os € 6.253.056,52 deverá ser pago, em numerário, pela compradora aos vendedores, no prazo de seis meses contados de 27.12.2011 e que o remanescente deverá ser pago mediante a assunção, por parte da compradora da dívida dos vendedores para com o Município de Matosinhos e que se encontra garantida pela hipoteca sobre o prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o número

(ii) e que a compra e venda fica sujeita à condição suspensiva de o pagamento integral do preço se verificar no prazo de seis meses, contados de 27.12.2011

(iii) e que até ao referido pagamento os vendedores mantêm a posse dos prédios objecto da aludida escritura.

g) Em 06.08.2012, os outorgantes das escrituras supra identificadas em a) e e) em documento que designam de reconhecimento de verificação de condição suspensiva consignam que o preço a pagar pelos imóveis não foi pago, pelo que "reconhecem que a aludida compra e venda não produziu quaisquer efeitos, quer legais, quer fiscais, quer para a parte compradora, quer para a parte vendedora" e que em consequência "o negócio não chegou a realizar-se, não tendo havido, por isso transferência de propriedade nem de posse para a sociedade compradora (...)"

25. Da factualidade exposta o que decorre é que a transmissão do direito de propriedade dos imóveis deu-se por mero efeito do contrato de compra e venda de 27.12.2011, ou seja, ocorreu o efeito translativo da propriedade, efeito esse que as partes, por acordo, pretenderam revogar em 06.08.2012.

26. " (...) a compra e venda é um contrato real quoad effectum, pois, por via de regra, a transferência do direito, designadamente real, objecto do negócio jurídico, dá-se por mero efeito do contrato (art. 408º, n.º 1 do CC)" - Pedro Romano Martinez, Direito das obrigações (parte especial) Contratos, 2ª edição, Almedina, pág. 25

27. É, pois, manifesto que as partes intervenientes naquele acto jurídico de 06.08.2012 declararam, por mútuo acordo, revogar aquele negócio (compra e venda) por força do qual havia sido, juridicamente, transmitida a propriedade para o adquirente,

28. Sendo que, por força dessa extinção, operou, naturalmente, uma segunda transmissão, mas desta vez do adquirente para os alienantes, uma vez que este

segundo contrato restabeleceu a situação existente à data da compra e venda

29. Transmissão que o legislador tributário na al. a) do n.º 5 do art.º 23 do CIMT prevê, ficcional, como sujeita a imposto.

30. Com efeito, aquela al. a) do n.º 5 do art.º 23 do CIMT configura uma ficção legal, ou seja, aqui o legislador estabeleceu a aplicação a um determinado facto, negócio ou situação jurídica, do regime de outro, abrangendo-o no âmbito da incidência do imposto.

31. Vejamos o que diz a citada norma: “Em virtude do disposto no n.º 1, são também sujeitas ao IMT, designadamente: A resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do contrato de compra e venda ou troca de imóveis e as do respectivo contrato-promessa na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

Ora,

32. O aqui Reclamante pretende com a condição suspensiva, declarada a posteriori, retirar os efeitos, quer civis, quer fiscais, do referido contrato de compra e venda.

33. No entanto, no contrato de compra e venda escriturado em 27.11.2011, onde ficou expressa a vontade negocial das partes", não foi convencionada a condição suspensiva, logo, faltando essa disposição, o que ocorre, como ocorreu, é uma compra e venda pura e simples, com todos os seus efeitos, nomeadamente fiscais.

34. Aliás, por força do contrato que operou aquela transmissão, ocorreu a sujeição imposto, para o adquirente, nos termos do artº 4º do CIMT, sujeição que, no caso concreto, ficou isenta por força do n.º 1 do art.º 7.º do CIMT, norma que prevê isenção de IMT das aquisições de prédios para revenda, quando o sujeito passivo (pessoa colectiva ou singular) exerça normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

35. E, por força do mesmo contrato, foram os prédios objecto de transmissão sujeitos a registo na competente conservatória de registo predial em nome do adquirente, sociedade B....., Lda,

Pelo que,

36. Convencionando as partes, depois do contrato, a condição suspensiva a mesma apenas valerá com efeitos meramente obrigacionais, sendo ineficaz para a AT.

37. Não será demais referir que o acto de registo pelo inicial adquirente dos prédios transmitidos em 27.11.2011 é só por si contraditória com a alegada vontade de suspender os efeitos do contrato de compra e venda por aposição de cláusula suspensiva, na medida em que "nos negócios reais, que envolvem a transmissão do direito de propriedade, sendo a condição suspensiva, durante a pendência da condição, o credor condicional detém uma simples expectativa de vir a adquirir o direito, verificada a condição. Não pode ainda exercitar o seu direito, visto que não pode exigir do devedor condicional o cumprimento da prestação prometida" - Acórdão do STJ de 10.12.2009, processo 312-C/2000.C1-A.S1.

38. De resto e como dispõe o n.º 4 do art.º 36º da LGT a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária, relevando, sim, a qualificação substancial de determinado acto ou negócio jurídico,

39. donde, o aplicador da lei fiscal não pode estar vinculado à qualificação que as partes atribuíram aos actos ou negócios jurídicos, devendo numa interpretação casuística e de acordo com as regras gerais avaliar a realidade jurídica e da sua substância negocial.

40. Em conclusão, chegada com a ajuda do raciocínio exposto pelo Reclamante na PI, reconhecendo-se a primeira transmissão, e dúvidas não restam que ela ocorreu, a nova transmissão teve por pressuposto lógico a existência daquela transmissão.

41. Apraz ainda à AT fazer notar que a vontade das partes nunca poderia ser de rectificar o contrato no sentido de clausular a condição suspensiva. Veja-se que condição é a cláusula que subordina o efeito do negócio jurídico, oneroso ou gratuito, a evento futuro e incerto.

42. "A razão de ser da estipulação condicional radica na incerteza do declarante de alcançar os fins a que se propõe com o negócio, porquanto, embora seja provável que venham a ser alcançados, não está afastada a dúvida sobre a sua futura verificação, uma vez que, na sua perspectiva, a finalidade a que se dirige o negócio depende de circunstâncias futuras que ele não domina e se lhe afiguram de verificação incerta" - Acórdão do STJ de 10.12.2009, processo 312-C/2000.C1-A.81.

43. Logo que sentido faria fazer essa rectificação à escritura de compra e venda em data X, dizendo que as partes pretendiam subordinar os efeitos do negócio a condição suspensiva, logo a evento futuro e incerto e, nessa mesma data, em nova escritura, declarar que a condição se tinha definitivamente verificado.

44. A aceitar tal subordinação do contrato inicial à condição suspensiva, e a retirar-lhe os efeitos pretendidos pelas partes, seria dar guarida ao abuso do direito e daquela figura jurídica em concreto!

45. Para a AT não restam dúvidas que as partes, por perda de interesse no negócio, pretenderam a destruição voluntária da relação contratual, a extinção do vínculo obrigacional e das respectivas obrigações, ou seja, a revogação do contrato, cujos efeitos se projectarão somente para o futuro.

46. Acrescentam ainda os Reclamantes que se a AT não reconhece efeitos fiscais à escritura de retificação da qual resulta que a compra e venda foi sujeita a condição suspensiva, então terá de ser admitido sustentar nesta sede a invalidade do contrato de compra e venda nos termos em que o mesmo consta da escritura inicial.

47. E para isso o Reclamante argumenta que as declarações vertidas na escritura de 27.11.2011 não corresponderam integralmente à realidade, nem à vontade dos declarantes, e que “a intenção das partes, se bem que não corretamente vertida nas declarações constantes da escritura nos termos em que inicialmente foi celebrado foi, como fizeram constar na retificação que nela operaram, desde o primeiro momento, a de subordinar os efeitos da compra e venda - a transferência da propriedade e mesmo da posse dos lotes de terreno - à condição de o preço ser pago no período de seis meses (cfr. Art.º 270º do CC.)” - Artigo 43º da PI

48. Certamente que não irá este argumento, ao arripio da lei, determinar a alteração da decisão da AT, considerando que não existiu qualquer transmissão ficcionada sujeita a imposto.

49. Com aquele argumento o que a AT poderá concluir é que os contratantes nunca quiseram, ab initio, suspender os efeitos da venda, tendo expressado naquele contrato inicial a vontade real das partes e que, por motivos que são alheios à AT, aquele contrato não terá sido cumprido", pretendendo agora as partes minorar os custos de tal situação, nomeadamente em sede fiscal.

50. Conclusão que se pode retirar do escrito pelas partes na retificação de escritura, onde se diz “Na verdade, a parte do preço, que se disse ter sido paga em numerário, não chegou a ser paga aos vendedores, não tendo saído, portanto, da caixa da sociedade compradora, o que é facilmente comprovável pela verificação da contabilidade daquela sociedade.”

51. Além do antes dito, e para se poder aceitar tal argumentação teria de se reconhecer que o Reclamante prestou, perante uma autoridade pública, falsas declarações, o que não se nos afigura concebível.

52. Nos pontos 66 a 77 da PI, o Reclamante sustenta que, de acordo com o entendimento da AT, a 31 de Dezembro de 2011 os prédios seriam propriedade da sociedade B....., Lda. a quem caberia, nos termos do artigo 8º n.º 1 do CIMI, o pagamento do IMI.

53. No entanto, foi notificado em Novembro e Dezembro de 2014 para o pagamento do IMI referente a 2011, 2012 e 2013 relativamente aos artigos matriciais urbanos em causa nestes autos, pagamento que terá efetuado.

54. Conclui que a posição da AT quanto à cobrança do IMI referente a 2011 contraria a posição expressa no despacho que sustenta as liquidações aqui em causa.

55. Ora, mais uma vez, não assiste razão ao Reclamante.

56. Desde logo, o que está a ser discutido neste processo é diferente do que foi objecto de apreciação pelo despacho referido no ponto 73 da reclamação.

57. Depois, as regras de incidência, objectiva e subjectiva, do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) são diferentes das que regem o imposto municipal sobre imóveis (IMI).

58. E realidades distintas merecem tratamento distinto.

59. Ao dito acresce, que foi o Reclamante que, por requerimento dirigido ao Chefe do SF de Matosinhos 1, em 11-10-2012, registado com entrada nº 18212012E028214, solicitou a liquidação do IMI referente ao ano de 2011,

60. Ou seja que, voluntária e propositadamente, se arroga como proprietário dos imóveis anteriormente transmitidos à sociedade B....., Lda.

61. Nos pontos 78 a 81 da PI, o Reclamante vem alegar que a AT sustenta a inoponibilidade da retificação da escritura e que tal representa a declaração

encapotada da sua simulação,

62. e que encontrando-se em vigor à data dos factos tributários o n.º 2 do artigo 39º da LGT (entretanto revogada pela Lei 83-C/2013 de 31.12), para que a escritura de retificação de 06.08.2012 e subsequente declaração de não verificação da condição suspensiva fossem inoponíveis à AT era necessário que existisse decisão judicial que declare a nulidade, o que não tendo ocorrido, não permite que a AT ignore os efeitos decorrentes da declaração de não verificação da condição suspensiva.

63. Com o devido respeito, entende a AT que a argumentação é um pouco desacertada, pois, além daquela norma não se encontrar em vigor à data da liquidação, afasta-se da questão que aqui nos ocupa.

64. Com efeito, nestes autos não está em causa a simulação de negócio e a sua relevância ou irrelevância fiscal, pois, com facilidade se percebe que a AT nunca pôs em causa o negócio jurídico.

Outrossim,

65. A AT retirou os efeitos fiscais da declaração de vontade das partes de extinguir o contrato de compra e venda por força do qual a propriedade havia sido transmitida para o inicial adquirente, por aplicação do disposto na al. a) do n.º 5 do art.º 2º do CIMT.

(...)

Face a todo o exposto, entendo não poder ser atendida a pretensão dos Reclamantes quanto à anulação das liquidações de IMT reclamadas.

Todavia, e verificando-se ter havido erro na contagem do período a considerar para o cálculo dos juros compensatórios, será de atender o pedido.”

Factos não Provados:

A) O preço acordado nas escrituras públicas identificadas em 1) e 2) saiu do património da empresa compradora (cfr. documentos n. os 2, 3 e 4 juntos com a p.i.).

Nada de mais se provou com relevância para a decisão a proferir.

Motivação:

A convicção do tribunal baseou-se nos documentos constantes do processo administrativo, bem como os que foram juntos aos autos pela impugnante, conforme se indicou ao longo do rol de factos provados, e atendendo à posição assumida pelas partes nos seus articulados (artigos 74.º e 76.º, n.º 1, da LGT, e artigos 362.º e ss. do Código Civil).

Foram também tidos em conta os depoimentos das testemunhas arroladas no proc. nº 1192/17.5BEPRT, a cujo aproveitamento se procedeu, que revelaram ter conhecimento directo dos factos que relataram.

A testemunha G..... afirmou ter sido controller de gestão numa das empresas do grupo familiar entre 2003 e 2013, a H....., que tinha administradores em comum à sociedade B..... Esclareceu que eram os serviços de contabilidade da H..... que faziam a contabilidade da B....., e que, embora o contabilista certificado tenha entretanto falecido, a testemunha acompanhou os registos contabilísticos, em geral, e os registos que foram feitos relativamente a este negócio, em concreto, em virtude das suas funções de controller. Revelou isenção e um discurso coerente, pelo que o seu depoimento foi devidamente valorado pelo tribunal.

A testemunha I..... afirmou ser primo do Impugnante e que, embora não tenha participado no negócio, é proprietário de um imóvel contíguo ao imóvel objecto do negócio e foi acompanhando o negócio dos primos em conversas regulares com os mesmos. Esclareceu que o projecto dos familiares estava mais avançado do que o seu, e que conversava regularmente com os intervenientes mais velhos para obter aconselhamento sobre como avançar nos projectos encetados. Nessas conversas, era comum falarem sobre o negócio objecto da liquidação de IMT. Além disso, era engenheiro e administrador da principal empresa do grupo familiar, a H....., pelo que tem conhecimento directo de alguns dos factos relacionados com esta sociedade. Não teve qualquer ligação à sociedade B....., mas conhece a sociedade e disse saber que a sociedade foi constituída pelos seus primos com vista a uma racionalização da gestão do imóvel composto por 67 lotes de terreno para construção, uma vez que a propriedade estava dispersa (em regime de compropriedade) por diversos titulares. Não obstante os vínculos familiares com os

Impugnantes, demonstrou não ter qualquer interesse no desfecho da causa, depondo com isenção, e por isso logrou convencer o tribunal sobre aquilo que depôs. A testemunha J..... afirmou não ter qualquer relação familiar com o Impugnante, nem com as sociedades B..... ou H....., mas que é amigo e parceiro de negócios de alguns elementos da família há mais de 30 anos, nomeadamente de A..... e L..... Em virtude das conversas de negócios que tem regularmente com aqueles dois elementos, teve conhecimento do negócio encetado entre os elementos da família, ora Impugnante, e a sociedade por eles constituída, e dos termos em que o negócio seria realizado. Demonstrou ao tribunal que o seu depoimento era isento e, pela coerência dos factos relatados, mereceu crédito por parte do tribunal.

Os factos 8), 9) e 10) resultaram provados em virtude do depoimento das testemunhas arroladas, conforme razão de ciência supra enunciada.

O facto 8) resultou provado atendendo ao depoimento das três testemunhas arroladas. A testemunha G..... afirmou ter conhecimento, em virtude das suas funções, que a sociedade “B.....” não tinha dinheiro para pagar o preço acordado e que seria pago mediante contracção de empréstimo bancário. As testemunhas I..... e J..... afirmaram que o capital para pagamento do preço acordado no contrato de compra e venda teria duas origens: obtenção de empréstimo bancário, para pagamento do preço acordado e promoção de construção naqueles lotes, e venda de alguns lotes antes da construção, de modo a assegurar algum encaixe financeiro. As testemunhas tiveram um discurso idêntico entre si quanto a esta matéria, pelo que, atendendo à coerência dos factos relatados e à razão de ciência das testemunhas, o tribunal ficou convencido da forma de obtenção de capital.

O facto 9) resultou provado também em virtude da coerência da versão apresentada pelas três testemunhas relativamente a esta matéria. Todas afirmaram que na altura do negócio se iniciou o pior ciclo da crise do sector imobiliário, em virtude da presença da troika em Portugal, em que os bancos dificilmente concediam crédito a habitação aos particulares, pelo que a B..... não conseguiu vender lotes do imóvel objecto do negócio.

Por outro lado, relatam que tomaram conhecimento que a sociedade também não

conseguiu crédito junto da banca em virtude de um “efeito de contágio” da insolvência da sociedade H..... ocorrida há pouco tempo. Uma vez que as sociedades H..... e B..... tinham administradores comuns, e que a banca tinha uma quantia avultada de créditos junto da insolvência da H....., a sociedade B..... não conseguiu crédito junto da banca em virtude da associação de órgãos de administração e gestão. Embora as testemunhas não tenham conhecimento directo dos factos, todas tomaram conhecimento através de intervenientes comuns às sociedades H..... e B.....: a testemunha G..... era funcionária da H..... e conhecia bem a realidade e situação financeira da sociedade, bem como a testemunha I....., que era administrador. Além disso, esta testemunha era ainda familiar dos intervenientes no negócio, pelo que o seu conhecimento dos factos advém não só das suas funções profissionais, enquanto administrador da H....., como em virtude da sua relação de proximidade com os familiares. A testemunha J..... era parceiro de negócios e afirmou que trabalhava habitualmente com a H..... e que conversava com os seus parceiros sobre os negócios das várias sociedades que geriam.

O contexto em que as testemunhas relatam ter conhecimento da frustração daqueles negócios e a coerência entre os três depoimentos torna verosímil o seu relato. Além disso, a época dos factos (finais de 2011, início de 2012) coincide com o período de ajuda financeira externa a Portugal, o que confere credibilidade ao seu relato. Nestes termos, o alegado pelos Impugnantes logrou prova.

Por fim, o facto 10) logrou prova em virtude, sobretudo, do depoimento da testemunha I..... A testemunha relatou, que todas as partes são seus primos “direitos”, e familiares entre si. Mais esclareceu que o imóvel objecto do negócio, composto por terreno para construção com 67 lotes, resulta da divisão de uma quinta criada pelos antepassados comuns (avô), adquirida por si e pelos primos por via sucessória, sendo proprietário de uma parte contígua à dos primos. Também relatou que a quinta estava há muitos anos numa situação de compropriedade, com uma multiplicidade de titulares que tornava incomportável uma gestão racional dos recursos, pelo que decidiram criar a sociedade B..... com o objectivo de melhor rentabilizar o potencial comercial dos terrenos: em primeiro lugar, através do preço

do negócio de venda à sociedade e, depois, colher os lucros realizados pela sociedade com a venda do produto do projecto de promoção imobiliária, uma vez que eram também sócios da sociedade. Contudo, a co-titularidade do direito de propriedade já ia a primos de gerações mais novas, que não estavam tão confortáveis em abdicar do seu património pessoal em prol de um projecto comum, pelo que ficou acordado entre todos que ou faziam dinheiro a curto prazo (seis meses), ou “voltava tudo ao que era”.

A testemunha relata ainda que a insolvência da H..... era recente, e que a tentativa de obtenção de crédito bancário da sociedade B..... foi o primeiro “teste” da família à banca pós-insolvência da H..... Não estariam ainda conscientes de que a banca lhes iria fechar as portas, quando até então era comum conceder crédito pela totalidade do valor dos projectos. Este contexto gerou algum desconforto na família, que sempre foi unida, e então aperceberam-se que tinha havido facilitismo na primeira escritura e não tinha sido assegurado que o negócio estava sujeito ao prazo de seis meses.

A testemunha J..... relatou que soube através dos seus interlocutores normais de negócios (A..... e L.....) que o objectivo da criação da sociedade B..... era encaixe financeiro imediato para a família, primeiro como vendedores do imóvel e depois através dos lucros da sociedade, uma vez que todos eram sócios. Indica que lhe relataram que iriam fazer uma operação muito comum no mercado, que apelida de “venda condicionada a pagamento futuro”, mas que em Agosto se aperceberam que tinha havido facilitismo na escritura e tiveram de corrigi-la. Relata também ter tido conhecimento que este assunto gerou desconforto na família.

A operação que ambas as testemunhas relatam, de transferência de património comum de uma família para uma sociedade, tem racionalidade económica e as vantagens patrimoniais relatadas são evidentes, pelo que é verosímil que tenha sido esse o objectivo primordial da criação da sociedade B..... e do negócio de compra e venda.

Também é verosímil que, atenta a prolixidade de titulares do direito de propriedade, possivelmente uns mais confiantes no negócio do que outros, os intervenientes quisessem assegurar algum retorno do seu investimento individual a breve trecho.

Ora, o relato da testemunha I..... mereceu credibilidade por ter sido coerente, conexo e esclarecedor. Merece especialmente credibilidade pela relação familiar que tem com os intervenientes, na medida em que conhece a família “por dentro”, as suas relações e desconfortos, e foi peremptório ao afirmar os danos na relação familiar que a delonga do processo estava a causar. Revelou distanciamento suficiente do negócio para ser credível no seu relato que, de resto, veio a ser corroborado pela testemunha J....., sujeito alheio ao negócio e à família.

Ponderada a credibilidade das testemunhas e a racionalidade da operação, do ponto de vista da rentabilização do património imobiliário, reputa-se por provado que o objectivo do negócio era obter dinheiro num curto período de tempo.»

A sentença recorrida, após julgar improcedentes os vícios, assacados à decisão de indeferimento de reclamação graciosa/liquidação, da preterição da audiência prévia e da falta de fundamentação, versou, matéria que intitulou “Do erro sobre os pressupostos de facto do acto de liquidação”, nos moldes que seguem reproduzidos, em síntese: «

A grande divergência entre as partes reside na existência, ou não, de facto tributário, para efeitos da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

(...).

Nos termos do artigo 408.º do Código Civil, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, efeito essencial do contrato de compra e venda com transmissão da propriedade (cfr. artigo 879.º, alínea a), do Código Civil), salvas as excepções previstas na lei. Com efeito, nos termos do artigo 409.º do Código Civil, é lícito ao alienante reservar para si a propriedade da coisa até ao cumprimento total ou parcial das obrigações da outra parte ou até à verificação de qualquer outro evento (n.º 1), com a ressalva de

que, tratando-se de coisa sujeito a registo, só a cláusula constante do registo é oponível a terceiros (n.º 2). Por fim, é pertinente trazer à colação o disposto no artigo 1307.º do Código Civil, nos termos do qual a propriedade temporária só é admitida nos casos especialmente previstos na lei (n.º 2), e que pode constituir-se sob condição (n.º 1), aplicando-se-lhe o regime dos artigos 272.º a 277.º do Código Civil.

Atendendo apenas ao teor da escritura celebrada no dia 27 de Dezembro de 2011 [item 1) da matéria de facto], a propriedade dos 67 lotes de terreno transferiu-se por mero efeito do contrato. Naquela declaração negocial os transmitentes declararam vender e os adquirentes comprar; é o quanto basta para o contrato produzir efeitos inter partes.

O Impugnante, contudo, invoca que as declarações vertidas naquela escritura estão viciadas de erro, na modalidade de erro-obstáculo, erro que ambas as partes vieram reconhecer e corrigir nas declarações vertidas na segunda escritura pública [item 2) da matéria de facto].

O erro, enquanto erro-vício, é um vício da vontade e traduz-se numa “representação inexacta ou na ignorância de uma qualquer circunstância de facto ou de direito que foi determinante na decisão de efectuar o negócio” (CARLOS ALBERTO MOTA PINTO, in Teoria Geral do Direito Civil, 4.ª ed. por ANTÓNIO PINTO MONTEIRO e PAULO MOTA PINTO, 2005, Coimbra Editora, p. 504).

Mas o que o Impugnante alega é coisa diferente: o erro-obstáculo, que não é um vício da vontade, mas sim uma divergência entre a vontade e a declaração, traduz-se na formulação inexacta de uma vontade correctamente formada (neste sentido, PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Código Civil anotado, Vol. I, Coimbra Editora, 1987, p. 232).

Volvendo ao caso em apreço, é possível ao intérprete extrair dos factos provados que as partes incorreram em erro-obstáculo ou erro na declaração.

Com efeito, na primeira escritura [item 1) da matéria de facto] as partes declaram que pagaram e receberam o preço de seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos, não resultando provado que aquele valor alguma vez tenha saído do património da empresa [item A) da matéria de facto]. Logo pela conjugação destes dois factos se retira facilmente que a declaração vertida na escritura não corresponde à realidade.

Depois, também ficou provado que o pagamento do preço dependia da realização de capital, por parte da empresa compradora, mediante obtenção de crédito junto da banca ou alienação dos lotes objecto do contrato de compra e venda, operações que não lograram sucesso [itens 8) e 9) da matéria de facto]. Uma vez mais, da conjugação destes factos também se retira que as declarações expressas na escritura de compra e venda não correspondiam à realidade dos factos.

Por fim, atendendo a que existia uma correspondência entre vendedores e compradores, na medida em que a sociedade compradora era integralmente detida pelos alienantes dos lotes [item 7) da matéria de facto] e que os quinze alienantes estavam representados no acto por um só procurador [item 1) da matéria de facto], é verosímil que o procurador não tenha expressado correctamente as vontades de cada um dos alienantes.

Ora, nos termos do artigo 247.º do Código Civil, “[q]uando, em virtude de erro, a vontade declarada não corresponda à vontade real do autor, a declaração negocial é anulável, desde que o declaratório conhecesse ou não devesse ignorar a essencialidade, para o declarante, do elemento sobre que incidiu o erro.” Mas o artigo 248.º do Código Civil prescreve que a anulabilidade fundada em erro na declaração não procede, se o declaratório aceitar o negócio como o declarante o queria. O que ocorreu, com efeito. Na segunda escritura as partes corrigiram as declarações negociais, de parte a parte, vertendo nelas aquilo que era a sua vontade inicial [item 4) da matéria de facto]. Esta(n)do ambas as partes representadas na

declaração escriturada, forçosamente se conclui que o declaratório (a sociedade) aceitou o negócio tal como o declarante o queria, pelo que o efeito anulatório do erro-obstáculo não terá relevo.

Questão distinta é a da classificação jurídica da declaração negocial das partes. O Impugnante alega que apuseram ao contrato de compra e venda uma cláusula suspensiva nos termos da qual a propriedade só se transferia para a sociedade compradora se o preço acordado fosse pago no prazo máximo de seis meses. Esta é a declaração negocial das partes, e que vale por si só para caracterizar o negócio pretendido, sendo, no caso, de todo em todo irrelevante o nomen iuris que as partes atribuíram àquela declaração negocial.

Vigora no ordenamento jurídico português o princípio segundo o qual independentemente do nomen iuris que as partes dão aos contratos, na interpretação e na qualificação destes, o que conta é a vontade expressa nas respectivas declarações negociais, entendidas estas com o sentido captável pelo declaratório normal, colocado no real circunstancialismo negocial (cfr. artigo 236.º do Código Civil). O que significa que a qualificação jurídica que as partes fazem dos negócios que celebram não vincula o intérprete.

Compulsado o conteúdo da denominada “condição suspensiva”, a vontade das partes na redacção da cláusula e o comportamento que precedeu o negócio e respectiva rectificação, retira-se uma conclusão cimeira: a cláusula acessória ao negócio que as partes apuseram tem a natureza de termo, e não de condição.

A condição, cláusula acessória típica prevista no artigo 270.º do Código Civil, consiste na subordinação do negócio, pelas partes, a um acontecimento futuro e incerto, tratando-se de condição suspensiva se desse evento depender a produção dos efeitos do negócio, e de condição resolutiva se desse evento depender a resolução daqueles efeitos. Como ensinava CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, “trata-se de uma vontade hipotética, embora eventual e efectiva, exteriorizada

numa declaração única e incindível” (op. cit., p. 561). Quanto à sua razão de ser, esclarece que visa a “superação da incerteza objectiva do futuro, através de um regulamento de interesses apto a, em qualquer hipótese, realizar a representação que os sujeitos têm do seu interesse” (op. cit., pp. 561-562).

Já o termo, também cláusula acessória típica, vem previsto no artigo 278.º do Código Civil, e visa estipular que os efeitos de determinado negócio jurídico comecem (suspensivo) ou cessem (resolutivo) a partir de certo momento. O negócio jurídico fica na dependência de um acontecimento futuro, mas certo. Como esclarecia o citado Professor, “[f]altando aqui o estado de incerteza característico do negócio condicional, no período de pendência, pois o acontecimento de que dependem os efeitos do negócio é certo (será normalmente um momento temporal ou um prazo), não se verifica qualquer retroactividade” (op. cit., p. 577).

A alegação de direito do Impugnante é de que reservou para si a propriedade dos 67 lotes, na sua quota, condicionando a transferência da propriedade do bem ao pagamento do preço acordado no prazo de seis meses. A natureza da cláusula acessória como um termo retira-se do próprio texto da segunda escritura, e que o Impugnante reforçou nesta acção ser a sua vontade, isto é, a relevância temporal do prazo de seis meses. É que a condição e o termo são duas formas típicas de cláusulas acessórias que condicionam (em sentido impróprio) os negócios jurídicos a um evento futuro, mas com uma grande diferença: enquanto a condição se refere a um evento futuro e incerto, o termo reporta-se a um evento futuro balizado no tempo. E o negócio firmado entre as partes gravitava ab initio em torno daquele prazo, um evento futuro (contava-se a partir da data da escritura) e certo (seis meses a contar daquela data).

Depois, há ainda que classificar que tipo de termo as partes apuseram ao contrato. O Impugnante sustenta que reservou a propriedade do imóvel mediante aposição de uma cláusula suspensiva do negócio, mas, uma vez mais, analisado o conteúdo da

denominada “condição suspensiva”, a vontade das partes na redacção da cláusula e o comportamento que precedeu o negócio e respectiva rectificação, concluímos que a cláusula aposta é resolutiva.

Com efeito, da rectificação das declarações negociais resulta textualmente que as partes reservaram para si a posse do imóvel [item 4) da matéria de facto], e não a sua propriedade. Se a declaração em apreço é já uma correcção de uma vontade indevidamente formulada, os declarantes muniram-se certamente de especiais cuidados na formulação da vontade que iriam verter na nova escritura, assegurando que representasse o mais fidedignamente a vontade formada por acordo de todos os intervenientes.

Por outro lado, a declaração negocial em apreço não pode ser interpretada desgarrada de todo o comportamento das partes no negócio no entretanto. E a verdade é que, imediatamente após a outorga da primeira escritura, a sociedade compradora registou contabilisticamente os bens no seu activo [item 3) da matéria de facto], e encetou diligências junto da AT comportando-se como proprietária do imóvel em apreço [item 2) da matéria de facto].

Além disso, não se pode olvidar aquilo que o Impugnante alegou e provou nesta sede, de elementar importância para classificar a declaração negocial em apreço: a obtenção de capital para pagamento do preço dependia ou da celebração de mútuo bancário para execução do projecto de promoção dos lotes, ou da venda antecipada de alguns lotes [item 8) da matéria de facto]. Ora, não se afigura verosímil que uma instituição bancária conceda um empréstimo de vários milhões de euros a uma pessoa colectiva tendo em vista um projecto de promoção imobiliária de um imóvel que não lhe pertence, com os legais constrangimentos para constituição de garantia real sobre o mesmo. Depois, a sociedade também não pode dispor de um bem que não é de sua propriedade, pelo que a venda dos lotes pela sociedade pressuponha necessariamente que fosse proprietária dos mesmos. Podia agir enquanto procuradora, por exemplo, e vender em nome dos proprietários. Mas não foi isso que

foi alegado.

Ao que acresce que, se o produto da venda visava obter capital para pagar o preço, isso implicaria que o preço pertencesse, em primeira linha, à sociedade compradora, que alocaria tais recursos financeiros ao pagamento do preço do negócio que celebrara. Vender em nome dos primitivos vendedores significaria que a sociedade seria um mero agente de mediação do negócio, pelo que a quantia percebida com o negócio não serviria para pagar o preço pelo negócio celebrado entre os vendedores e a sociedade, mas para pagar o preço de um negócio celebrado entre os vendedores e um terceiro adquirente.

De todo o exposto ressalta que aquilo que as partes efectivamente acordaram foi na transferência da propriedade do imóvel, de modo a que a sociedade pudesse dispor daquele bem (seja mediante venda dos lotes, seja pela celebração de mútuo que, certamente, constituiria garantia real sobre o imóvel) para realizar capital para o pagamento do preço, preço que devia ser pago no prazo máximo de seis meses, sob pena de o negócio ser resolvido e o imóvel retornar à esfera jurídica dos vendedores. Ou seja, juridicamente, as partes celebraram um negócio de compra e venda sujeito a termo resolutivo.

Ora, retornando aos artigos do Código Civil trazidos supra à colação, recorde-se que o artigo 1307.º do Código Civil determina que a propriedade temporária só é admitida nos casos especialmente previstos na lei (n.º 2), podendo constituir-se sob condição (n.º 1). A alusão a esta espécie de cláusula acessória específica não é por acaso. Como anotam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA (Código Civil Anotado, Vol. III, 1987, Coimbra Editora, pp. 104-105), “[o] problema da propriedade a termo já apresenta alguma dificuldade. A doutrina tradicional ensina que a propriedade é de sua natureza perpétua e que, como tal, não pode estar sujeita a um termo. O termo é para os autores clássicos a negação da propriedade como direito absoluto (...). Prevaleceu no novo Código a doutrina tradicional. Para a constituição de situações temporárias que satisfaçam as necessidades do comércio jurídico, não há

necessidade de atingir a estrutura do direito de propriedade, pois existem outras figuras, designadamente o usufruto, que satisfazem plenamente.”

Atento o exposto, quid iuris quanto à aposição de uma cláusula acessória de termo resolutivo ao negócio pretendido pelas partes?

Nos termos do artigo 294.º do Código Civil, os negócios celebrados contra lei imperativa são nulos. O artigo 1307.º do Código Civil contém norma imperativa, uma vez que não deixa ao livre arbítrio das partes as formas de constituir o direito de propriedade a título temporário ou precário, o que determina que a sujeição do direito de propriedade a termo é contra legem, imperativa por sinal, e determina a nulidade da cláusula. Entendimento, aliás, presente no referido comentário de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA: “[c]omo consequência do disposto neste artigo, os actos constitutivos duma propriedade a termo são nulos (art. 294.º), sem prejuízo da possibilidade da sua conversão num outro direito real, como num usufruto, se para tal se verificarem os requisitos legais necessários (art. 293.º)” (op. cit., p. 105).

A nulidade é a sanção jurídica mais grave prescrita pelo ordenamento jurídico português, e determina que o negócio nunca tenha produzido efeitos, independentemente da sua declaração, “por força da falta ou vício de um elemento interno ou formativo” (CARLOS MOTA PINTO, op. cit., p. 619). A nulidade é uma sanção jurídica que opera ipso iure, daí que possa ser conhecida e declarada oficiosamente pelo tribunal (cfr. artigo 286.º do Código Civil), ainda que a título incidental, como é o caso, uma vez que o objecto do litígio são as liquidações de IMT e decisão do procedimento de reclamação graciosa com elas conexo, dependendo tal juízo da classificação do negócio jurídico.

Ora, tratando-se a cláusula nula de uma cláusula acessória ao negócio, o que, por definição, significa que não é o conteúdo da cláusula em si mesmo que consubstancia o negócio, impõe-se aferir se o negócio podia produzir os seus efeitos sem aquela cláusula e, como tal, se a “destruição” daqueles efeitos cai na norma de

incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

Nos termos do artigo 292.º do Código Civil, a nulidade parcial não determina a invalidade de todo o negócio, salvo quando se mostre que este não teria sido concluído sem a parte viciada. Por outras palavras, se a parte nula não for essencial para o negócio, o demais pode ser aproveitado.

No caso em apreço, contudo, é patente a essencialidade da sujeição do pagamento do preço a um prazo concreto. Resulta do probatório que o negócio tinha um objectivo muito claro para os compradores, que era o de realizar capital num curto espaço de tempo [item 10) da matéria de facto], e que volvidos os meses que as partes tinham determinado para consolidar o negócio, cuidaram de imediato de destruir os efeitos práticos produzidos no entretanto, por declaração pública da manutenção da propriedade nos vendedores [escritura pública identificada no item 5) da matéria de facto] e pela correcção do registo matricial dos imóveis [item 11) da matéria de facto]. Sem o pagamento do preço no espaço de seis meses, não só os vendedores não tinham interesse na manutenção do negócio, como factualmente destruíram quaisquer efeitos práticos que se tivessem produzido no entretanto.

Pelo exposto, atendendo à essencialidade da cláusula nula, não pode o negócio ser reduzido ao seu objecto principal, o de compra e venda do imóvel loteado. Atendendo a que a nulidade determina que o negócio não produz efeitos jurídicos ab initio, não pode ficcionar-se uma segunda transmissão, para efeitos da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, uma vez que o “primeiro” negócio nunca teria a potencialidade de produzir os efeitos a que se propunha.

Além de que, ainda que se considerasse a subsunção da nulidade do negócio a um dos conceitos do 2.º, n.º 5, alínea a), a norma prevê que a resolução, invalidade ou extinção seja declarada por mútuo consenso, enquanto que a nulidade em apreço opera ipso iure, por força da lei, independentemente da vontade das partes.

Pelo exposto, procede o vício de sobre os pressupostos de facto da liquidação, uma vez que as escrituras públicas celebradas no dia 6 de Agosto de 2012 não cabem na norma de incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

(...). (Os sombreados, são iniciativa nossa.) »

Antes de nos debruçarmos sobre a concreta crítica, da rte, a este argumentário/julgamento, importa, desde já, retirar e isolar, estas certezas, assumidas/afirmadas pelo tribunal recorrido:

- interpretando o clausulado das escrituras públicas, mencionadas nos pontos 1., 4. e 5. dos factos provados, deteta-se a presença de “erro-obstáculo ou erro na declaração”, **capaz de produzir a anulabilidade das declarações negociais em causa, efeito este, contudo, afastado, sem relevo, deste/neste caso, porque** “o declaratório (a sociedade) aceitou o negócio tal como o declarante o queria”;

- a cláusula acessória (O preço, do montante global de oito milhões setecentos e noventa e três mil euros (8.703.000,00 Euros) será pago da seguinte forma:

a) quanto a seis milhões duzentos e cinquenta e três mil e cinquenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos (6.253.056,52 Euros), deverá ser pago, em numerário, pela compradora, aos vendedores, no prazo de seis meses, contados de vinte e sete de Dezembro de dois mil e onze;

b) O remanescente será pago mediante a assunção, por parte da compradora, da dívida de igual montante que os vendedores têm para com o Município de Matosinhos, dívida essa garantida pela hipoteca sobre o prédio então descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos (...), assumindo a sociedade

compradora a responsabilização pelo pagamento desta dívida, concomitantemente com o pagamento em numerário, ou seja, no prazo de seis meses, contados daquele dia vinte e sete de dezembro de dois mil e onze; E que a presente compra e venda fica sujeita à condição suspensiva de o pagamento integral do preço se verificar no prazo de seis meses, contados de vinte e sete de dezembro de dois mil e onze. Até ao referido pagamento os vendedores mantêm a posse dos prédios objeto da aludida escritura.), **aposta, ao negócio inicial (escritura de 27 de dezembro de 2011), nas escrituras públicas outorgadas em 6 de agosto de 2012, tem a natureza de termo (e não de “condição suspensiva”), concretamente, termo resolutivo;** “..., juridicamente, as partes celebraram um negócio de compra e venda sujeito a termo resolutivo”;

- **essa “cláusula acessória de termo resolutivo”, é nula, por violar norma imperativa, inscrita no art. 1307.º do Código Civil (CC)** (Segundo a sentença, “uma vez que não deixa ao livre arbítrio das partes as formas de constituir o direito de propriedade a título temporário ou precário, o que determina que a sujeição do direito de propriedade a termo é contra legem, ...”.) **e, porque a mesma (enquanto “sujeição do pagamento do preço a um prazo concreto”) é essencial (para o negócio), consequentemente, “não pode o negócio ser reduzido ao seu objecto principal, o de compra e venda do imóvel loteado”.**

Posto isto, compulsadas as conclusões que sintetizam a alegação da rte, identificamos, em primeira linha, dois vícios de errado julgamento, dos aspetos jurídicos da lide, atribuídos à sentença recorrida. Assim, esta falhou quando concluiu que “as partes, juridicamente, teriam celebrado um negócio de compra e venda sujeito a termo resolutivo que teria como consequência a nulidade do negócio”, **pois, no seu entender, estamos é na presença de “uma condição resolutiva, de natureza e âmbito consensual, ...” - conclusões G. a K., bem como, no segmento em que enquadrou “os efeitos do negócio jurídico celebrado nos art. 294º e 1307º, nº 2 do C.C.”, porque, efetivamente, na situação julganda, não “existiu a constituição temporária de um direito de propriedade” - conclusão S..**

Sem prejuízo do sentido desta abordagem e da relevância que detém em sede de delimitação, objetiva, do recurso, no desiderato, último, de, por errado julgamento, a sentença recorrida vir a ser revogada (O concreto pedido do recurso é: “..., Deve ser admitido e ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, com as devidas consequências legais.”.), **operando a regra, angular, de que o juiz não fica refém das alegações das partes, no que tange à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito** (Cf. art. 5.º n.º 3 do CPC).

Trata-se de um princípio fundamental do processo, portanto, aplicável em todas as fases do devir processual de qualquer causa, incluindo, obviamente, a fase de, eventual, recurso jurisdicional. Com significado no reforço desta forma de valorar e entender, tenha-se presente que a reforma do processo civil de 2013, deslocou esta norma do art. 664.º (pertencente ao capítulo da sentença/secção da respetiva elaboração) para a atual posição...), **compulsada a fundamentação jurídica da decisão sob apreciação, identificamos como erro, nuclear e proeminente, cometido e, por isso, essencial, a opção do julgador em “declarar”, no âmbito deste processo de impugnação judicial, a nulidade da intitulada “cláusula acessória de termo resolutivo”. Concretamente, recordando, expendeu-se, a propósito: «**

(...).

Atento o exposto, quid iuris quanto à aposição de uma cláusula acessória de termo resolutivo ao negócio pretendido pelas partes?

Nos termos do artigo 294.º do Código Civil, os negócios celebrados contra lei imperativa são nulos. O artigo 1307.º do Código Civil contém norma imperativa, uma vez que não deixa ao livre arbítrio das partes as formas de constituir o direito de

propriedade a título temporário ou precário, o que determina que a sujeição do direito de propriedade a termo é contra legem, imperativa por sinal, e determina a nulidade da cláusula. Entendimento, aliás, presente no referido comentário de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA: “[c]omo consequência do disposto neste artigo, os actos constitutivos duma propriedade a termo são nulos (art. 294.º), sem prejuízo da possibilidade da sua conversão num outro direito real, como num usufruto, se para tal se verificarem os requisitos legais necessários (art. 293.º)” (op. cit., p. 105).

A nulidade é a sanção jurídica mais grave prescrita pelo ordenamento jurídico português, e determina que o negócio nunca tenha produzido efeitos, independentemente da sua declaração, “por força da falta ou vício de um elemento interno ou formativo” (CARLOS MOTA PINTO, op. cit., p. 619). A nulidade é uma sanção jurídica que opera ipso iure, daí que possa ser conhecida e declarada oficiosamente pelo tribunal (cfr. artigo 286.º do Código Civil), ainda que a título incidental, como é o caso, uma vez que o objecto do litígio são as liquidações de IMT e decisão do procedimento de reclamação graciosa com elas conexas, dependendo tal juízo da classificação do negócio jurídico.

Ora, tratando-se a cláusula nula de uma cláusula acessória ao negócio, o que, por definição, significa que não é o conteúdo da cláusula em si mesmo que consubstancia o negócio, impõe-se aferir se o negócio podia produzir os seus efeitos sem aquela cláusula e, como tal, se a “destruição” daqueles efeitos cai na norma de incidência objectiva da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT.

Nos termos do artigo 292.º do Código Civil, a nulidade parcial não determina a invalidade de todo o negócio, salvo quando se mostre que este não teria sido concluído sem a parte viciada. Por outras palavras, se a parte nula não for essencial para o negócio, o demais pode ser aproveitado.

No caso em apreço, contudo, é patente a essencialidade da sujeição do pagamento

do preço a um prazo concreto. Resulta do probatório que o negócio tinha um objectivo muito claro para os compradores, que era o de realizar capital num curto espaço de tempo [item 10) da matéria de facto], e que volvidos os meses que as partes tinham determinado para consolidar o negócio, cuidaram de imediato de destruir os efeitos práticos produzidos no entretanto, por declaração pública da manutenção da propriedade nos vendedores [escritura pública identificada no item 5) da matéria de facto] e pela correcção do registo matricial dos imóveis [item 11) da matéria de facto]. Sem o pagamento do preço no espaço de seis meses, não só os vendedores não tinham interesse na manutenção do negócio, como factualmente destruíram quaisquer efeitos práticos que se tivessem produzido no entretanto.

Pelo exposto, atendendo à essencialidade da cláusula nula, não pode o negócio ser reduzido ao seu objecto principal, o de compra e venda do imóvel loteado. Atendendo a que a nulidade determina que o negócio não produz efeitos jurídicos ab initio, não pode ficcionar-se uma segunda transmissão, para efeitos da alínea a) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, uma vez que o “primeiro” negócio nunca teria a potencialidade de produzir os efeitos a que se propunha.

(...). »

Como resulta, explicitamente, do tramo sombreado, o tribunal recorrido, em função da respetiva conformação civilista, assumiu, a “título incidental” **(a impugnação judicial destinava-se, apenas, a decidir da (i)legalidade de “liquidações de IMT e da decisão do procedimento de reclamação graciosa com elas conexo”), o poder, em geral, oficioso, de operar (optou-se por não declarar, expressamente, na decisão) e retirar consequências jurídico-tributárias, a nulidade de determinada cláusula acessória do negócio jurídico (complexo), consubstanciado nas escrituras, outorgadas, entre outros, pelo impugnante. Será que o poderia fazer?**

Responder a esta interrogação implica e transporta-nos para o tratamento de

matéria que podemos rotular como da suficiência, da plenitude, da jurisdição tributária. Descodificando, presente o âmbito da jurisdição dos tribunais fiscais (e administrativos), conformado, delimitado, no art. 4.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), é viável, em função da lista, taxativa, das questões suscetíveis de serem dirimidas nos litígios a apreciar por aqueles, enquadrar, num processo de impugnação contenciosa, o julgamento (ainda que, oficioso) da nulidade de cláusulas negociais, inscritas em contratos sem intervenção da AT, mesmo que destas, **a posteriori, se pretendam retirar consequências tributárias.**

Em primeiro lugar, a única, teórica, possibilidade de reconduzir a matéria em apreço a uma das previsões do citado art. 4.º, seria através da tutela de direitos fundamentais e outros direitos e interesses legalmente protegidos, sob a condição/exigência de estarem em causa relações jurídicas fiscais, nos termos do respetivo n.º 1 alínea (al.) a). Ora, **in casu, como já deixámos entrever, o negócio jurídico concretizado e consubstanciado, nas aludidas escrituras públicas, no que tange ao respetivo clausulado, não encerra, em si, uma relação jurídica capaz de ser reconduzida às “relações jurídicas (administrativas) e fiscais”, positivadas no mencionado inciso normativo, sem prejuízo, de, em momento ulterior, por intervenção da AT (que não foi outorgante nas escrituras e não importou para as mesmas qualquer juridicidade fiscal), no exercício dos seus poderes de autoridade tributária, terem sido acionadas implicações, ao nível da exigência do pagamento de imposto e demais encargos conexos.**

Segundo, é relevante que, em sede do processo judicial tributário, regulado no art. 96.º segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não se encontra a presença de um normativo do cariz, ou, no mínimo, equivalente ao art. 7.º do Código de Processo Penal (CPP), que, sob o rótulo “Suficiência do processo penal”, **permite, expressamente, que no mesmo, regra geral, se resolvam “todas as questões que interessarem à decisão da causa”; em todo caso, com a válvula de segurança de, sendo necessário “julgar qualquer questão não penal**

que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal”, **poder o tribunal (criminal) “suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente” - cf. n.ºs 1 e 2 do coligido art. 7.º.**

Neste cenário, a conclusão é óbvia: o tribunal recorrido tendo a sua jurisdição restringida ao tratamento de questões conectadas, exclusivamente, com relações jurídicas fiscais e, na ausência de uma norma que, no processo de impugnação judicial, lhe possibilitasse, ainda, que a título incidental, versar e declarar a nulidade daquela cláusula negocial acessória, errou no julgamento que produziu, circunstância suficiente para ser determinada a sua revogação, nesse segmento.

Quanto ao primeiro aspeto, complementarmente, importa ter, sempre, presente, a regra, estruturante, segundo a qual, na partilha da competência entre os tribunais de diversas ordens jurisdicionais (por exemplo, jurisdição comum **versus jurisdição administrativa e fiscal), os tribunais judiciais são os competentes, excludentemente, para julgar (todas) as causas cuja matéria não se encontre atribuída, por lei, a outra ordem jurisdicional - art. 64.º do Código de Processo Civil (CPC). É o que sucede, com a verificação e declaração de nulidade de cláusulas de contratos privados (aqueles em que, grosso modo, não intervenham entidades a exercerem poderes públicos), matéria da exclusiva competência dos tribunais comuns, em detrimento dos tribunais tributários.**

Antes de decidir em sintonia com o expedido, dois apontamentos, clarificadores:

- nos termos do art. 635.º n.º 5 do CPC, a revogação, que iremos decretar, da sentença recorrida, não abrange (e, portanto, exclui, mantendo-se atuante) o julgamento efetivado, relativamente, às questões que identificou como “Da preterição da audiência prévia” e “Da falta de fundamentação” (Páginas 37 a 44.);
- os autos têm de retornar ao tribunal recorrido, para que este aprecie (realizando,

se necessário, diligências, incluindo probatórias, relevantes) e julgue a invocada, pelo impugnante, ilegalidade dos atos de liquidação ... (arts. 123.º segs. da petição inicial), atentando nos respetivos fundamentos/vícios, bem como, na alegação, pertinente, vertida na contestação da Fazenda Pública, cumprindo o limite de não operar com a consideração da nulidade, nos termos decididos neste aresto.

III.

Pelo congregado destes fundamentos, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acordamos:

- conceder provimento ao recurso e revogar (sem prejuízo das questões, já, definitivamente, decididas e supra identificadas) a sentença recorrida;
- fazer regressar o processo, ao TAF do Porto, para os fins, por último, apontados.

*

Custas pelo recorrido.

[texto redigido em meio informático e revisto]

Lisboa, 9 de junho de 2021

Pelos Exmos. Senhores Conselheiros Pedro Nuno Pinto Vergueiro e Jorge Miguel

Barroso de Aragão Seia (intervindo, ambos, em substituição legal), na condição de adjuntos, foi transmitido, enquanto relator, a mim, Aníbal Augusto Ruivo Ferraz, voto de conformidade, com os fundamentos e a decisão supra - artigo 15.º-A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março.

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